

TRIBUTACIÓN	EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO	Núm. 1/2004
--------------------	---	------------------------

LUIS MANUEL MARCO SERRANO

*Licenciado en Derecho
Técnico de Hacienda*

Extracto:

LAS dimensiones alcanzadas por el fenómeno de la participación privada en actividades de interés general conducen a la creación de un nuevo marco normativo fiscal a través de la Ley 49/2002 que, manteniendo en esencia los soportes técnicos de su predecesora la Ley 30/1994, potencia y flexibiliza los requisitos para optar por este régimen especial al cual pueden acogerse las entidades sin fines de lucro que define la propia ley, que sigue coexistiendo con el regulado en el Capítulo XV del Título VIII (arts. 133 a 135) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Destacando el automatismo en la aplicación de los beneficios fiscales que ahora la norma otorga, bajo un principio de mínima intervención administrativa, la misma refiere una extensa catalogación de rentas y explotaciones económicas exentas que extiende más allá del Impuesto sobre Sociedades, al ampliar supuestos de exención en la imposición local y por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Finalmente, su propio título nos indica que esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Objeto y ámbito de aplicación de la Ley 49/2002.
- III. Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.
 - III.1. Consideración de entidades sin fines lucrativos.
 - III.2. Requisitos para poder optar al régimen fiscal especial.
 - III.3. Domicilio fiscal.
 - III.4. Aplicación del régimen fiscal especial.
 - III.5. Pérdida del régimen fiscal especial.
 - III.6. Impuesto sobre Sociedades.
 - III.6.1. Rentas exentas.
 - III.6.2. Explotaciones económicas exentas.
 - III.6.3. Determinación de la base imponible.
 - III.6.4. Normas de valoración en la disolución de la entidad.
 - III.6.5. Tipo de gravamen y cuota tributaria.
 - III.6.6. Obligaciones contables.
 - III.6.7. Obligación de declarar.
 - III.7. Tributos locales.
- IV. Incentivos fiscales al mecenazgo.
 - IV.1. Entidades beneficiarias del mecenazgo.
 - IV.2. Donaciones, donativos y aportaciones deducibles.
 - IV.2.1. Concepto.
 - IV.2.2. Base de la deducción.
 - IV.2.3. Donaciones efectuadas por personas físicas.
 - IV.2.4. Donaciones efectuadas por personas jurídicas.
 - IV.2.5. Donaciones efectuadas por no residentes.
 - IV.2.6. Actividades prioritarias de mecenazgo.
 - IV.2.7. Exenciones derivadas de las donaciones realizadas.
 - IV.2.8. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.
 - IV.3. Otras formas de mecenazgo.
 - IV.3.1. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.
 - IV.3.2. Gastos en actividades de interés general.
 - IV.3.3. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Con la entrada en vigor de la **Ley 49/2002**, el pasado 25 de diciembre de 2002, se vino a instaurar el nuevo marco jurídico-fiscal aplicable a las entidades sin fines lucrativos (ESFL), procurándose a través de la misma una mayor flexibilización en la regulación de la fiscalidad del denominado **tercer sector** frente a su antecesora la Ley 30/1994, especialmente en cuanto al régimen de exenciones aplicable a aquéllas. Así mismo, la nueva norma dedica su Título III a la regulación de un conjunto de incentivos fiscales correspondientes a las actividades de mecenazgo realizadas por empresas o particulares, que potencian las bonificaciones que hasta la fecha se venían aplicando.

Con la publicación de la norma objeto de comentario no se quiebra, no obstante, el esquema básico de coexistencia de un **régimen especial de exención parcial**, a partir de ahora regulado por la Ley 49/2002, y otro **general de exención parcial**, con beneficios fiscales más limitados y restringidos, que se sigue manteniendo en el Capítulo XV del Título VIII (arts. 133 a 135) de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

Así mismo, y en relación con el régimen de exenciones, nada cambia respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, que mantiene su *estanqueidad* en cuanto a precisar determinadas actividades o entidades, del reconocimiento expreso de la Administración Tributaria para la consecución de la exención en el ámbito de dicho impuesto (significativas, y no ayunas de problemas, lo son, y han sido, las referentes a los servicios realizados por entidades de carácter social).

El alcance del presente trabajo no pretende ir más allá de la descripción detallada para el lector de este nuevo marco legal, con descripción sucinta de algunas dudas interpretativas que, como en todo alumbramiento normativo, pueden aflorar de su lectura.

II. OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA LEY 49/2002

Artículo 1.º Objeto y ámbito de aplicación.

1. Esta Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características.

De igual modo, tiene por objeto regular los incentivos fiscales al mecenazgo. A efectos de esta Ley, se entiende por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general.

2. En lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales.

3. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

La Ley 49/2002 establece en su artículo 1.º aquello que ya hemos advertido con anterioridad a grandes rasgos, y es el de tener por objeto regular el régimen fiscal de:

- Las **ESFL**, considerando como tales en su artículo 2.º a las fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública y ONG's de desarrollo, en consideración a su función social, actividades y características;
- Las **donaciones, donativos y aportaciones** realizadas a aquel tipo de entidades por empresas o particulares; y
- Esas otras formas de mecenazgo que se articulan como **convenios de colaboración empresarial, gastos en actividades de interés general y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.**

III. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

III.1. Consideración de entidades sin fines lucrativos.

Artículo 2.º Entidades sin fines lucrativos.

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

.../...

.../...

- c) *Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.*
- d) *Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.*
- e) *Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.*
- f) *Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.*

A los efectos de la aplicación del régimen tributario especial, el artículo 2.º de la Ley 49/2002 describe como potenciales beneficiarias del mismo, por considerarlas ESFL, las siguientes:

- Las **fundaciones**. Entendiendo como tales, y según las define la norma sustantiva que regula las mismas (art. 2.º de la Ley 50/2002), a aquellas organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

Debe advertirse que el artículo 4.º de la citada Ley 50/2002 determina que la adquisición de la **personalidad jurídica de las fundaciones lo es desde la inscripción** de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones, siendo, por ello, que sólo a partir de dicho momento las entidades inscritas pueden utilizar la denominación de «Fundación» y, en consecuencia, optar por la aplicación del régimen fiscal especial.

- Las **asociaciones declaradas de utilidad pública**.

En el caso de las asociaciones, y por contra de lo comentado en el caso de las fundaciones, la **inscripción en el registro correspondiente no tiene carácter constitutivo**, si bien es verdad que el **artículo 32.1 de la Ley Orgánica 1/2002**, reguladora del Derecho de Asociación, **la exige** para que pueda ser **declarada de utilidad pública**, siendo precisamente dicho precepto la norma sustantiva, no fiscal, a donde deberemos acudir para determinar cuáles son los requisitos que favorecen la declaración de una **asociación como de utilidad pública**.

De otro lado, a nuestro juicio resulta esclarecedora la lectura de los **artículos 35 y 36 de la citada Ley Orgánica 1/2002** para poder afirmar que, a los efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, **no** se considerarán **ESFL** las **asociaciones declaradas de interés público** en el ejercicio de la competencia que puedan ostentar las **Comunidades Autónomas** (CC.AA.) para tal declaración, toda vez limitar el citado artículo 36 su ámbito al de los beneficios fiscales que puedan atribuir éstas respecto de sus propios tributos.

Cabe finalmente recordar que de conformidad con el artículo 9.º, apartado 3.c) de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, los **Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos o partidos políticos** (a salvo las fundaciones vinculadas a dichos partidos políticos en virtud de la disp. adic. 7.ª de la Ley 50/2002) tributarán bajo el régimen de las entidades parcialmente exentas en los términos previstos en el Capítulo XV del Título VIII de aquella Ley, y no bajo el régimen especial de la Ley 49/2002.

- Las **organizaciones no gubernamentales de desarrollo** (ONG's) siempre que tengan alguna de las formas jurídicas antes referidas (fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública).

El **artículo 32 de la Ley 23/1998** de Cooperación Internacional para el Desarrollo considera como tales ONG's a aquellas entidades de Derecho privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo.

La norma fiscal que ahora comentamos exige además, y como ya hemos dicho, que estas ONG's para **poder disfrutar del régimen especial** necesiten **configurarse bien como fundación, bien como asociación que ha obtenido la declaración de utilidad pública**. En relación con esta exigencia cabe significar, y no obstante debe considerarse una cuestión pacífica, que al realizar el precepto referencia **a lo que es la «forma jurídica» exclusivamente** (forma jurídica de fundación o de asociación) induce a la duda o al error respecto de llegar a poderse plantear **si** en realidad sería **preciso obtener la declaración de utilidad pública para aquellas ONG's que se hayan configurado como asociación**, dado que aquélla no deja de ser una mera declaración administrativa que no afecta a la «forma jurídica» de la asociación, con independencia de las prerrogativas y ventajas que tal declaración comporte. Ya se ha expresado lo pacífico, en el conocimiento que tenemos, de tal cuestión, y ello será posiblemente porque, apelando al artículo 3.º del Código Civil, una interpretación de la acepción «*forma jurídica*» **en relación con el contexto, espíritu y finalidad** del precepto conduce a entender exigible el cumplimiento de este requisito, es decir, el que la ONG que adopte forma jurídica de asociación debe obtener además la declaración de utilidad pública para poder optar por la aplicación del régimen especial de la Ley 49/2002.

Debe destacarse así mismo, y con igual consideración que la realizada al hablar de las fundaciones y de las asociaciones, que la aplicación de este régimen fiscal especial requiere, por exigencia del artículo 33.2 de la Ley 23/1998, que las ONG's estén **inscritas en el registro** abierto al efecto en **la Agencia Española de Cooperación Internacional o en los registros** que con igual finalidad puedan haberse creado en las **CC.AA.**

- Las **delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.**

La Ley sustantiva reguladora de las fundaciones, Ley 50/2002, hace referencia en su artículo 7 a las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, exigiendo de ellas el mantenimiento de una delegación en territorio español que, a la sazón, constituirá su domicilio social.

Tales delegaciones, por ello, no serán otra cosa que **establecimientos permanentes en España** de entidades extranjeras, quedando **sujetas** sus rentas en consecuencia al **Impuesto sobre la Renta de No Residentes (art. 12.1.a) de la Ley 41/1998)**. Y siendo así, sorprende que en el articulado de la Ley 49/2002 **no exista** previsión alguna en relación con la **aplicación de beneficios fiscales en el régimen especial** para este impuesto, siendo que sin embargo sí que existe tal referencia en el artículo 21, cuando contempla las deducciones aplicables por las actividades de mecenazgo que realicen los contribuyentes sometidos al mismo.

Tal vez dicha omisión lo sea por considerar innecesaria el legislador su expresa referencia, entendiendo que la aplicación de los beneficios fiscales a las delegaciones de fundaciones extranjeras sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes deviene de la **aplicación supletoria del Impuesto de Sociedades** en materia de tributación de establecimientos permanentes. Sea como fuere, tal omisión suscita cierta inseguridad que es de suponer sea salvada con algún pronunciamiento de la Dirección General de Tributos que aclare el alcance y extensión de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 a este tipo de entidades.

- **Las federaciones deportivas** españolas y las **federaciones deportivas** territoriales de **ámbito autonómico integradas en aquéllas**, el **Comité Olímpico Español** y el **Comité Paralímpico Español**.

La inclusión expresa en este artículo 2 del Comité Paralímpico como ESFL a los efectos de la Ley 49/2002 supone una novedad respecto a su antecesora, la Ley 30/1992.

- **Las federaciones y asociaciones** de las **ESFL** referidas anteriormente.

La Ley 49/2002 adiciona a la catalogación de ESFL contemplada en el artículo 2.º un singularizado conjunto de entidades a través de diferentes disposiciones adicionales (5.ª, 6.ª, 8.ª, 9.ª y 13.ª) a las cuales les va a ser igualmente aplicable el régimen especial contenido en aquélla:

- **Iglesia Católica y demás Iglesias**, confesiones y comunidades religiosas que **tengan suscritos acuerdos de cooperación** con el Estado español. Respecto de las mismas, **la Ley no les va a exigir la necesidad de cumplir requisito alguno de los contemplados en el artículo 3.º**.
- **Cruz Roja Española y la ONCE**. Para disfrutar del régimen fiscal especial, la Ley 49/2002 les exige **exclusivamente** el cumplimiento del **requisito** establecido en el **último párrafo del número 5 de su artículo 3.º**, relativo a la **gratuidad del cargo de administrador en entidades mercantiles en las cuales participe la ESFL**.
- **Obra Pía de los Santos Lugares, Fundaciones de entidades religiosas y entidades benéficas de construcción** del artículo 5.º de la Ley de 15 de julio de 1954. Para ellas, la aplicación del régimen especial les supondrá cumplir **en su totalidad el requisito establecido en el número 5 del artículo 3.º**, relativo, con carácter general, a la **gratuidad del cargo de patrono o representante estatutario o miembro del órgano de gobierno**.

- *Asociaciones y entidades religiosas no incluidas en cualquiera de los puntos anteriores*, que para disfrutar del régimen de beneficios fiscales contenido en la Ley 49/2002, deberán cumplir **todos los requisitos establecidos en el artículo 3.º**.

III.2. Requisitos para poder optar al régimen fiscal especial.

Artículo 3.º Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.

Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, 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.

2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.*
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán 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. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.*

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

.../...

.../...

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

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4.º *Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.

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

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

.../...

.../...

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

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

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

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.

Supuesto de encontrarnos ante el grupo de entidades que conforman el núcleo subjetivo de aplicabilidad del régimen especial, el disfrute del mismo exige cumplir, además, con los siguientes requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002:

1) *Perseguir fines de interés general* como, *entre otros*:

- 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 y laborales,
- de fortalecimiento institucional,
- 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 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,
- de investigación científica y desarrollo tecnológico.

Respecto de lo contemplado en su precedente normativo, Ley 30/1994, **nos encontramos con una lista que contiene una mayor diversidad** de fines protegibles, no obstante mantenerse el **carácter meramente ejemplificativo y no cerrado del precepto**. De hecho, de la lectura de la Ley Orgánica 1/2002 (art. 32.a) cabe apreciar la existencia de otros fines acogibles asimismo al concepto de «interés general», igualmente válidos al objeto del cumplimiento de este primer requisito exigible de las ESFL.

2) *Que se destine a la realización de dichos fines, al menos, el 70% de las rentas e ingresos siguientes:*

- a) Las rentas de las **explotaciones económicas** que desarrollen las ESFL, sin que la norma distinga entre rentas **exentas y no exentas**.
- b) Las rentas derivadas de la **transmisión de bienes o derechos de su titularidad**, con independencia de que las mismas gocen de exención tal como se ha apuntado en el apartado anterior.

Entre dichas rentas **no se incluyen** las obtenidas en la transmisión onerosa de **bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad** propia de su objeto social o finalidad específica, **siempre** que el importe de la transmisión se **reinverta en bienes y derechos** en los que concurra dicha circunstancia de afectación.

Respecto de dicha salvedad ha de ser observado que el precepto **no establece plazo para la reinversión**. La Ley 30/1994 establecía dicho plazo entre el año anterior a la transmisión y los dos siguientes, plazo que incorporaba el Proyecto de Ley en iguales términos. Al suprimirse en el trámite parlamentario de aprobación de la hoy Ley 49/2002, cabe colegir que el plazo de reinversión se identifica con el de aplicación de los ingresos, es decir, el del **año más los cuatro siguientes** que refiere el último párrafo del apartado 2.º del artículo 3.º que comentamos. No obstante, no queda resuelto con ello la indeterminación legal de cuál es el **presupuesto de hecho determinante del nacimiento del cómputo** de dicho plazo, si la **transmisión** del bien, o la **obtención del ingreso**. No resulta baladí tal precisión, dado que en el caso de la imputación temporal contenida en el artículo 19.4 de la Ley 43/1995, refiriendo los supuestos de **operaciones a plazos o con precio aplazado**, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, a salvo de que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

La norma **tampoco** delimita la **naturaleza de los «bienes y derechos»** en los que exige que se reinvierta, si bien sorprendentemente la **exposición de motivos** de la Ley 49/2002 sí recoge como **bienes inmuebles** los elementos en que debe materializarse tal reinversión. Dicha reinversión en inmuebles es **así mismo** lo que exige el **artículo 27 de la Ley 50/2002** de Fundaciones. No obstante el categorismo de la exposición de motivos respecto de que deban ser bienes inmuebles aquellos en los que se reinvierta, ello viene motivado porque **en el Proyecto de Ley así se exigía**, si bien tras modificarse el texto por ese genérico «*bienes y derechos*» no se advirtió de la necesaria modificación de aquélla, pudiendo generar confusión si la utilizamos como vehículo interpretativo de la parte dispositiva de la Ley.

A nuestro juicio, el propio «retoque» legislativo sustituyendo *bienes inmuebles* por *bienes y derechos* conduce a entender que la *ratio legis* de tal modificación es ampliar a los bienes de naturaleza tanto inmobiliaria como mobiliaria, así como los derechos que sobre los mismos puedan recaer, como habilitantes para el cumplimiento de la reinversión, siempre que los mismos se afecten a la actividad propia del objeto o finalidad específica de la ESFL.

Finalmente, y por completar el catálogo de omisiones del apartado comentado, al no establecer **requisito de lugar** en donde materializar la reinversión, cabe considerar válida a los efectos tratados la reinversión realizada fuera del territorio español.

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

No se incluirán en el cálculo de tales ingresos las **aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial** en el momento de su constitución o en otro momento posterior.

El **resto de rentas** o ingresos obtenidos por estas entidades deberán destinarse a **incrementar la dotación patrimonial o las reservas**. Esta circunstancia, no prevista en la Ley 30/1994 como una exigencia fiscal, sí se contemplaba, no obstante, en la regulación sustantiva de las fundaciones, como destino del 30% restante de ingresos y rentas no aplicados a la realización de los fines fundacionales.

Como ya ha sido objeto de comentario, el **plazo** para el cumplimiento de destinar a fines de interés general el importe de dichas rentas o ingresos será el comprendido entre el **inicio del ejercicio en que se hayan obtenido** y los **cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio**.

Contando con una prescripción en la actualidad de 4 años, el plazo antedicho **condiciona la comprobación administrativa** efectiva del cumplimiento de dicho requisito a unos escasos siete meses antes de la prescripción del ejercicio donde se generan los ingresos.

3) Que la actividad realizada por la ESFL no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

Se entiende **cumplido este requisito** si el **importe neto de la cifra de negocios** del ejercicio correspondiente al **conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto** o finalidad estatutaria **no exceda del 40% de los ingresos totales** de la entidad. La disposición adicional decimosegunda de la Ley 49/2002, no obstante, excluye de la aplicación de este límite del 40% a las Federaciones deportivas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, por los **ingresos que obtengan de espectáculos deportivos**.

De conformidad con la nueva redacción, puede tenerse por objeto estatutario una **actividad gravada** si el importe neto de la **cifra de negocios** del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas **no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad**, circunstancia mucho más determinativa y clara que la contenida en el artículo 42.2 de la Ley 30/1994, que se limitaba a decir: *«no se considerarán entidades sin fines lucrativos, ..., aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles»*.

Cabe observar igualmente un significativo cambio terminológico, al pasar del concepto «actividades mercantiles» a la actual acepción de «explotaciones económicas», término omnicomprendivo de una pluralidad de supuestos, más allá de los estrictamente mercantiles, que se encarga además de definir el propio apartado en términos análogos a como lo realizan normas como la Ley 40/1998 del IRPF (art. 25.1), la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades (art. 134.3) y la Ley 37/1992 del IVA (art. 5.2).

De otro lado, al ser uno de los requisitos de ineludible cumplimiento para poder acogerse al régimen especial de la Ley 49/2002, para el caso de que una ESFL desarrollara alguna actividad económica no comprendida entre las exentas del artículo 7, y con riesgo de exceder del límite del 40%, para **preservar el régimen** sin renunciar al ejercicio de tal actividad, cabría la **aportación no dineraria de la misma en concepto de rama de actividad** a otra entidad en la cual se participara, circunstancia que ahora se ve favorecida por la inexistencia de límite alguno para las ESFL respecto de su participación en entidades.

Exige así mismo el precepto que en el desarrollo de estas actividades no se vulneren las normas de la competencia con relación a otras empresas que realicen igual actividad.

Con ello, se abandona la **indefinición** de la **Ley 30/1994**, en relación al tema de la **competencia**, sustituyéndose por una explícita **remisión a la legislación mercantil en materia de defensa de la competencia**, que actualmente regula la **Ley 16/1989**. Así, y conforme a dicha normativa, las explotaciones económicas que desarrollen las ESFL no vulnerarán tal mandato siempre y cuando las mismas no queden incluidas dentro de algunas de las prácticas tipificadas como contrarias a la competencia, y en concreto aquellas que tiendan a:

«impedir, restringir, o falsear la competencia en todo o parte del mercado nacional y, en particular, los que consistan en:

- a) La fijación, de forma directa o indirecta, de precios o de otras condiciones comerciales o de servicio.*
- b) La limitación o el control de la producción, la distribución, el desarrollo técnico o las inversiones.*
- c) El reparto del mercado o de las fuentes de aprovisionamiento.*
- d) La aplicación, ... de condiciones desiguales para prestaciones equivalentes que coloquen a unos competidores en situación desventajosa frente a otros.*
- e) La subordinación de la celebración de contratos a la aceptación de prestaciones suplementarias que...»*

Estas prácticas, y no otras, resultarán ser las que impedirían la aplicación del régimen fiscal especial. Por ello, no cabe entender que la privilegiada fiscalidad de la ESFL que realiza la actividad económica suponga *per se* contravención de la limitación impuesta de no competencia, dado que todo incentivo fiscal comporta, de natural y obvio, una posición ventajosa respecto de aquellas entidades o actividades que no tienen derecho a gozar de dicho incentivo, mas ello no comportaría, como se ha dicho, práctica mercantil contraria a la competencia en los términos que contempla la citada Ley 16/1989.

Finalmente, destaca como novedad en este número 3.º del artículo 3.º, la **exclusión** de la consideración de explotación económica a estos efectos, **del arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad**. No se acoge por ello en esta Ley 49/2002 la formulación que al respecto contiene la Ley 40/1998 en su artículo 25.2, con relación a considerar la existencia de actividad en tal supuesto cuando exista local exclusivamente dedicado a llevar la gestión de la misma y persona contratada laboralmente a jornada completa.

4) Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, **no sean los destinatarios principales de las actividades** que se realicen por las entidades ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

No obstante, el propio precepto determina que el cumplimiento de este requisito **no se exigirá** a:

a) Las actividades de **investigación científica y desarrollo tecnológico**.

Resulta por ello consentido por la norma que los fundadores y asociados de estas entidades puedan disfrutar de los resultados y descubrimientos producto de esas actividades, a través de la utilización o uso de los mismos, o incluso mediante la posible adquisición de los correspondientes derechos de propiedad industrial a que hubiere lugar.

b) Las actividades de **asistencia social**, teniéndose como tales aquellas a que se refiere la LIVA, artículo 20.uno.8.º, es decir:

- «a) *Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.*
- b) *Asistencia a la tercera edad.*
- c) *Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.*
- d) *Asistencia a minorías étnicas.*
- e) *Asistencia a refugiados y asilados.*
- f) *Asistencia a transeúntes.*
- g) *Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*
- h) *Acción social comunitaria y familiar.*
- i) *Asistencia a ex reclusos.*
- j) *Reinserción social y prevención de la delincuencia.*
- k) *Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*
- l) *Cooperación para el desarrollo.*

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o Entidades, con medios propios o ajenos.»

c) Las **actividades deportivas** a que se refiere la LIVA artículo 20.uno.13.º:

«... servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) *Entidades de derecho público.*
- b) *Federaciones deportivas.*

- c) *Comité Olímpico Español.*
- d) *Comité Paralímpico Español.*
- e) *Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.*

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.»

- d) Las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del **Patrimonio Histórico** Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985 o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular, respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
- e) Las entidades contempladas en el apartado e) del artículo 2, **federaciones deportivas** españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

5) *Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos.*

No obstante tal limitación, tendrán **derecho** a que se les **reembolsen** los **gastos** debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los **límites** previstos en el IRPF para ser consideradas **dietas exceptuadas de gravamen**, que están contenidos en el artículo 8 del Real Decreto 214/1999 y en la Orden Ministerial de 22 de febrero de 2001.

- De este último requisito de gratuidad del cargo de patrono **se dispensa** de su cumplimiento a las **federaciones deportivas** españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquélla, el **Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español**. Respecto de la excepción aplicable a las **Asociaciones que hayan sido declaradas de utilidad pública**, deriva de que la Ley Orgánica 1/2002 en su artículo 31.1.c) **únicamente exige** que **sus representantes no perciban retribuciones con cargo a fondos o subvenciones públicas**.
- No obstante lo anterior, el precepto comentado reconoce expresamente la posibilidad de que los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno de estas entidades **pueden percibir retribuciones** por la **prestación de servicios** que realicen a esas entidades, **incluidos** los prestados en el marco de una **relación laboral**, siempre que estas retribuciones correspondan a la **prestación de servicios distintos de los que les corresponden por su cualidad de miembros del patronato** o del órgano de gobierno, **no pudiendo participar** estas mismas personas **en los resultados económicos** de la entidad, ni por sí mismas ni a través de personas o entidades interpuestas.

Esta formulación permisiva del precepto resulta novedosa sólo respecto de su positivización, por cuanto la Dirección General de Tributos, en sendas consultas de 15 de febrero de 2000, números 219 y 220/2000, había determinado ya que la existencia de una relación laboral, o la contratación de servicios profesionales entre patrono y fundación, no suponía incumplimiento de la regla del artículo 43 de la Ley 30/1994 (carácter gratuito del cargo y ausencia de interés económico en la actividad) siempre que los trabajos desempeñados por el patrono respondiesen a una prestación efectiva de servicios y fuesen distintos de las actuaciones que le corresponden como patrono.

A los efectos de **control** de este requisito, será precisamente esa **debida acreditación** de la **efectiva prestación de los servicios** la que puede generar conflictos en la relación jurídico-tributaria nacida en los supuestos de comprobación administrativa. Mas, y al hilo de esa potencial actividad comprobadora e investigadora, no resultarán tampoco desdeñables, con relación a esa indeseable conflictividad, aquellos supuestos que, tras una actividad valorativa por parte de la Administración Tributaria, evidencien que las retribuciones por la prestación de los servicios o por la relación laboral estipulada **exceden de su valor normal de mercado**. Y no pensamos ya desde la óptica de que dicho **exceso** suponga **gasto no deducible**, en combinación de los artículos 14 y 16 de la Ley 43/1995, sino desde la legítima consideración administrativa de que tal **exceso** de retribución pueda **hacer incumplir el requisito establecido de la gratuidad**, por entender que con el mismo lo que se remunera realmente es la condición de representante o que, en cualquier caso, dicho exceso supondría la participación de los patronos o miembros de gobierno en los resultados o beneficios económicos de la entidad, circunstancias que proscriben el precepto que comentamos.

La gravedad de la concurrencia de este presupuesto, y de la posible interpretación administrativa en los términos expuestos, es la de que con la conculcación del requisito de gratuidad de cargos se **perderán la totalidad de los beneficios fiscales** del régimen especial de la Ley 49/2002, correspondientes al período en que ello pueda ser acreditado.

- **Cuando la ESFL participe en sociedades mercantiles**, el precepto que estamos comentando extiende el **requisito de gratuidad** a los **administradores** de esas sociedades que representen a la ESFL, a salvo de **que las retribuciones percibidas por éstos se reintegren a la entidad a la que representan**, en cuyo caso, dicha **retribución está exenta en el IRPF del administrador** y **no existirá obligación** de practicar **retención** a cuenta por este impuesto. Para articular tal exoneración, el Reglamento aprobado por Real Decreto 1270/2003 determina en su artículo 5 que, a los efectos de la **exclusión** de la obligación de **retener** en este supuesto, **corresponderá al pagador** de las retribuciones **acreditar** que las mismas han sido percibidas por las ESFL.

Cabe significar cómo la Ley 49/2002, en su **disposición transitoria 2.^a** determina que las **entidades constituidas antes de su entrada en vigor, 25-12-2002**, que opten por aplicar el régimen fiscal especial, disponen de un año desde dicha fecha para cumplir el requisito comentado en relación con los **administradores** que estas entidades hayan nombrado en las sociedades mercantiles en las que participen.

6) En los supuestos de **disolución** de la entidad, la totalidad de su patrimonio deberá **destinarse**:

a) A alguna de las **entidades** consideradas como **beneficiarias del mecenazgo**.

b) A **entidades públicas de naturaleza no fundacional** que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.

Frente a la lacónica redacción del precedente normativo de este requisito, en el artículo 42.1 e) de la Ley 30/1994 («Aplicar su patrimonio, ..., a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por las mismas»), el actual texto resulta más minucioso y detallado en la exigencia de la concurrencia del mismo, resultando especialmente significativa la **expresa prohibición** de que las ESFL tengan un régimen jurídico que permita la **reversión de bienes y derechos** a favor del aportante, sus herederos o legatarios en caso de disolución; de suerte que, de ser así, quedarían fuera del ámbito de aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002. La norma comentada otorga la suficiente importancia a este requisito como para que, en la previsión de la **disposición transitoria tercera** de la Ley, aquellas entidades en cuyos **negocios fundacionales o estatutos** albergaran tal posibilidad de reversión, deban **adaptar los mismos** a la nueva situación en el plazo de dos años.

Refiere así mismo el apartado comentado la aplicabilidad en estos casos de lo establecido en el **artículo 97.1.c)** de la **Ley 43/1995** del Impuesto sobre Sociedades, o lo que es lo mismo, considerar la disolución como una operación de fusión de entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social (fusión impropia), y serle así de aplicación el régimen fiscal especial de las operaciones de fusión regulado en la LIS Título VIII, Capítulo VIII o, como establece el propio **artículo 9** de la Ley 49/2002, **la posibilidad de valorar por la entidad adquirente los activos recibidos por el mismo valor que tenían en la entidad que se disuelve**.

No obstante, tal planteamiento de congelar valores, o su efecto, diferir la tributación de las plusvalías que, se pudieran poner de manifiesto en la entidad disuelta, no tiene especial sentido si consideramos que, de conformidad con lo establecido en el **artículo 6.3.º de la Ley 49/2002**, **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»** van a resultar exentas.

Pudiera resultar pertinente, no obstante, si lo transmitido consistiera en una actividad económica sujeta y no exenta por el artículo 7, o, en sede de la entidad receptora, los bienes y derechos adquiridos se afectasen a ese tipo de explotaciones no merecedoras de exención para la Ley 49/2002. De cualquier modo, en los comentarios al **artículo 9** «Normas de valoración», se ampliarán estas consideraciones.

7) *Que estén inscritas en el registro correspondiente.*

Si acudimos a las normas sustantivas reguladoras de los diferentes tipos de entidad, tenemos al respecto lo siguiente:

Tratándose de **fundaciones**, el artículo 36 de la Ley 50/2002 determina en su apartado primero que existirá un *Registro de Fundaciones de competencia estatal* dependiente del Ministerio de Justicia en el que se inscribirán los actos relativos a las fundaciones que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma.

De estar constituida la ESFL como **asociación**, la Ley Orgánica 1/2002 determina en su artículo 25 la necesaria inscripción de las asociaciones de ámbito estatal en el *Registro Nacional de Asociaciones*, y el artículo 26 advierte de lo propio para aquellas que desarrollen principalmente sus funciones en el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, cuya inscripción la habrán de hacer en el correspondiente *Registro Autonómico de Asociaciones*.

Finalmente, ya se ha comentado que, por exigencia del artículo 33.2 de la Ley 23/1998, las **ONG's** deben estar inscritas en el **registro** abierto al efecto en **la Agencia Española de Cooperación Internacional o en los registros** que con igual finalidad puedan haberse creado en las **CC.AA.**

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

Las obligaciones contables de las **fundaciones** de competencia estatal resultan detalladas en el artículo 25 de su Ley sustantiva, Ley 50/2002, refiriendo el mismo esencialmente los aspectos relacionados con la llevanza de los libros de contabilidad, elaboración y presentación de las cuentas anuales, composición de la Memoria, modelo simplificado de contabilidad, auditoría obligatoria y publicidad de las cuentas anuales. En relación con los libros de contabilidad, refiere el precepto la necesidad de llevanza de un Libro Diario y de un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales, así como que entre las obligaciones derivadas de la realización de actividades económicas estará el de la aplicación de los Principios Contables del Código de Comercio.

En relación a las obligaciones contables de las **asociaciones**, la Ley Orgánica 1/2002 refiere en su artículo 14 las obligaciones documentales que atiendan a disponer de una relación actualizada de asociados, llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas y efectuar un inventario de sus bienes.

Por último, referir que las disposiciones contables aplicables a estas entidades están contenidas en las **normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos** y las normas de información presupuestaria de estas entidades, **aprobadas por el Real Decreto 776/1998 de 30 de abril**.

9) *Cumplir las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica* o, en ausencia de ella, rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el órgano público responsable del registro correspondiente.

10) *Elaborar anualmente una memoria económica* en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

El **contenido** de la **memoria** viene **desarrollado** en el artículo 3 del **Real Decreto** 1270/2003 del Reglamento de las ESFL, debiendo **presentarse en el plazo** de los **7 meses** siguientes al **cierre** del ejercicio ante la AEAT, **salvo** que el **volumen de ingresos** de la entidad sea **inferior a 20.000 €**, en cuyo caso **sólo** estarán obligados a su **elaboración** pero no a la presentación de la misma.

De conformidad con el precepto citado, la pormenorizada información que habrá de contener la memoria será la siguiente:

- a) Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas, así como 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 realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto, clasificados por categorías.
- c) Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3.2.º de la Ley 49/2002, 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.
- e) Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo su identificación completa.
- f) Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe.
- g) Convenios de colaboración empresarial suscritos por la entidad.
- 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.

Al hilo de la exigencia de que en la memoria conste el porcentaje de participación que posea la ESFL en sociedades mercantiles, cabe significar que, entre las novedades de amplio calado que incorpora la Ley 49/2002, está la de que ahora tal participación no está condicionada a límites participativos, a diferencia de la regulación de la Ley 30/1994.

La Ley 49/2002 no contempla, así, otras restricciones que las que pudieran derivar para las ESFL de su propio estatuto jurídico, como hace por ejemplo la **Ley 50/2002** al establecer en su artículo 24 una prohibición para las fundaciones a participar en el capital de sociedades mercantiles en las que se responda personalmente de las deudas sociales.

Al margen de esto, no se contempla ninguna otra limitación en los derechos económicos o políticos que le otorgue a la ESFL su condición de socio en una entidad mercantil.

III.3. Domicilio fiscal.

Artículo 4.º Domicilio fiscal.

El domicilio fiscal de las entidades sin fines lucrativos será el del lugar de su domicilio estatutario, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de la entidad. En otro caso, dicho domicilio será el lugar en que se realice dicha gestión y dirección.

Si no pudiera establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, se considerará como tal el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

El domicilio fiscal de las ESFL lo refiere el artículo 4 de la Ley 49/2002 al del lugar de su **domicilio estatutario**, siempre que en él esté **efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de la entidad**, pues de otro modo el domicilio será el lugar en que se realice dicha gestión y dirección.

Si conforme a los criterios anteriores no pudiera determinarse el lugar del domicilio fiscal, se considerará como tal aquel **donde radique el mayor valor del inmovilizado** de la entidad.

III.4. Aplicación del régimen fiscal especial.

Artículo 14. Aplicación del régimen fiscal especial.

1. Las entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial establecido en este Título en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca.

Ejercitada la opción, la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3.º de esta Ley y mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

2. La aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad.

.....

Disposición transitoria primera. Régimen transitorio de las exenciones concedidas al amparo de la Ley 30/1994.

Las exenciones concedidas a las entidades a las que se refiere el artículo 2.º de esta Ley, al amparo de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, mantendrán su vigencia durante un período de dos años a partir de la entrada en vigor de esta Ley.

La aplicación del régimen fiscal especial, conforme hace referencia el artículo 14 de la Ley 49/2002, se configura con un carácter voluntario basado en la propia opción de la entidad que, de conformidad con el artículo 1 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1270/2003, formalizará a través de la correspondiente declaración censal.

En consecuencia, el régimen se articula como **voluntario**, pudiendo aplicarlo las ESFL que, teniendo tal consideración y cumpliendo los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, opten por él y **comunicuen dicha opción a la Administración Tributaria** (Dicha comunicación no resulta exigible a la Iglesia Católica y demás confesiones con acuerdos con el Estado –disp. adic. 9.ª 1 Ley 49/2002– de conformidad con lo dispuesto con la disp. adic. única del Real Decreto 1270/2003).

La opción **vinculará** tanto al **Impuesto sobre Sociedades** como a las **exenciones establecidas en ITP y AJD**, de conformidad con la modificación introducida por la disposición adicional tercera de la Ley 49/2002 en el artículo 45.1. A) del Real Decreto Legislativo 1/1993 que regula este último impuesto.

La aplicación del régimen fiscal especial a efectos de los **tributos locales**, que se vean bonificados en los términos del artículo 15 de la Ley 49/2002, precisa, además de la opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal, comunicación de la opción al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate, 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. En relación con la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas, dicha comunicación se entenderá realizada con la presentación de la declaración censal antes referida, según previene el artículo 2 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1270/2003.

Como se refirió en la introducción, nada contempla el artículo comentado, ni ningún otro de la Ley 49/2002, en relación con el **IVA**. Así, y como ya expresamos, la **exención del artículo 20** de la Ley 37/1992 para las **entidades de carácter social** se establece como **norma estanca e independiente de la opción** por el régimen de la Ley 49/2002.

Una vez **ejercitada la opción**, la entidad queda **vinculada** a este régimen especial de forma **indefinida** durante los períodos impositivos siguientes a la misma, en tanto que se cumplan los requisitos del artículo 3 y **mientras no se renuncie** a su aplicación en la forma que establece el artículo 1.2 del Real Decreto 1270/2003 (que se efectúe mediante la correspondiente declaración censal con al menos un mes de antelación al comienzo del período impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación).

Bajo la vigencia de la **Ley 30/1994**, se establecía en su artículo 46 que el **reconocimiento de beneficios fiscales**, con carácter general, producía efectos **desde el escrito de comunicación**. Pudiera interpretarse que ahora con la **Ley 49/2002**, en el período en que se ejerce la opción, no cabe la aplicación del régimen especial, sino tan sólo en los períodos posteriores al mismo. Si nos atenemos a la literalidad del precepto legal, así lo parecería: *«ejercitada la opción, la entidad quedará vincu-*

lada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes». Dicha duda interpretativa queda **disipada**, no obstante, tras la publicación del **Real Decreto 1270/2003**, dado que en su artículo 1.2 se determina que el régimen especial se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación de la opción, **suponiendo ello, de hecho, aplicar el régimen especial en el mismo período de la opción** (el borrador del Reglamento establecía su eficacia, por el contrario, para el período que se **iniciara** con posterioridad a la opción).

La **disposición transitoria única** del Reglamento aprobado por **Real Decreto 1270/2003** contempla un supuesto específico de **aplicación del régimen especial para períodos iniciados con posterioridad** a la entrada en vigor de la Ley 49/2002 (25/12/2002) y **concluidos con anterioridad** a la entrada en vigor del Reglamento aprobado por dicho Real Decreto (24/10/2003), siempre y cuando las entidades afectadas **comunicen la opción** por el régimen dentro de los **tres meses siguientes a esta última fecha**.

Finalmente, debe considerarse que respecto de las **actividades que ya estaban declaradas exentas bajo el régimen de la Ley 30/1994**, la **disposición transitoria primera** determina que la **exención** que se hubiera conseguido al amparo de la antigua Ley, **mantiene su vigencia durante un período de dos años**.

En relación con el sentido de esta disposición transitoria primera, cabe una **primera interpretación** y es la de que aquellas entidades a las que ha sido de aplicación la Ley 30/1994, **aun cuando no cumplan los requisitos previstos en la Ley 49/2002**, mantendrán el disfrute de las exenciones concedidas bajo el régimen especial anterior durante dos años.

Cabe no obstante interpretar que si los términos de la disposición se ciñen a la **concesión de exenciones para rendimientos de actividades económicas**, se pretende aplicar la citada disposición a **entidades que cumplan con los requisitos objetivos de la Ley 49/2002**, pero cuya **actividad económica antes declarada exenta no esté comprendida** en la relación del vigente **artículo 7 de la Ley 49/2002**, no obstante resulta difícil imaginar, dada la importante catalogación de actividades exentas que refleja tal precepto, un supuesto que, habiéndose declarado exento bajo la vigencia de la Ley 30/1994, no se vea contemplado en el citado artículo 7.

III.5. Pérdida del régimen fiscal especial.

Artículo 14. Aplicación del régimen fiscal especial.

1...

(...)

3. *El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3.º de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.*

.../...

.../...

La obligación establecida en este apartado se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2.º del artículo 3.º de esta Ley, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6.º del mismo artículo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

El precepto comentado, apartado 3 del artículo 14 de la Ley 49/2002, refiere tres posibles circunstancias como motivadoras de la pérdida del régimen especial, a las cuales asocia consecuencias de distinto cariz:

1) Primeramente, y respecto del incumplimiento de alguno de los **requisitos establecidos en el artículo 3.º**, determinará la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca dicho incumplimiento, por todos los impuestos con incentivo fiscal bajo el palio de la Ley 49/2002 (IS, ITP y AJD y Tributos Locales), *«junto con los intereses de demora que procedan»*.

Esta referencia al ingreso de intereses, juntamente con las cuotas correspondientes, casa mal con la previsión que la Ley General Tributaria (LGT) tiene respecto de supuestos de regularización espontánea, aunque extemporánea, realizada por los propios contribuyentes, y que supondría la aplicación del régimen de recargos contenido en la antigua LGT en su artículo 61.3 (art. 27 del nuevo texto de la LGT). Recuérdese que la aplicación del **régimen de recargos** por la presentación extemporánea no más allá de los doce meses siguientes al plazo de declaración e ingreso excluye la liquidación de intereses. Así pues, la previsión de la liquidación de los mismos que realiza el artículo 14 de la Ley 49/2002 sólo procederá por la declaración extemporánea superior a los doce meses o cuando la regularización lo fuera previo requerimiento o actuación administrativa. Ello a nuestro juicio resulta bastante obvio para la regularización que corresponda en el Impuesto sobre Sociedades, toda vez que en el momento de su declaración sabremos ya si se cumplen o no los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial.

Otra cosa ciertamente ocurre en los supuestos de impuestos con devengo instantáneo, como es el caso del ITP y AJD, donde puede producirse el hecho de que al momento de acaecer el hecho imponible se esté en condiciones objetivas de cumplir los requisitos del artículo 3, deviniendo el incumplimiento con posterioridad aún dentro del período de posible aplicación del régimen. Operando tal incumplimiento como una condición resolutoria, en cuanto genera la pérdida del derecho al beneficio fiscal de la exención en estos impuestos, a nuestro juicio la comunicación espontánea del contribuyente de tal evento al objeto de regularizar su situación tributaria no debería tener mayor reacción administrativa que la liquidación de los correspondientes intereses, en los términos que refiere el apartado 3 del artículo 14 comentado.

2) Efecto específico otorga la norma al incumplimiento consistente en **no destinar al menos el 70% de sus rentas e ingresos a fines de interés general**. Respecto del mismo, su contravención determinará la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron dichos resultados e ingresos, junto con los intereses de demora y sanciones que procedan.

Se entiende que en el ejercicio en el que se produzca dicho incumplimiento, juntamente con la cuota correspondiente al mismo, se ingresará la cuota del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en el que se obtuvieron dichos ingresos, no aplicados como mandaba el artículo 14, así como los intereses de demora que resulten pertinentes.

La formulación de la regularización que plantea este artículo se asemeja, así, a los supuestos de regularización del artículo 143.3¹ de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, para cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de la misma, pero debiendo tener bien presente que la **cuota objeto de regularización** no será la que proporcionalmente corresponda a las rentas bonificadas no destinadas a la realización de los fines fundacionales, sino la correspondiente a todas las rentas e ingresos del ejercicio en que se incumple el requisito de afectación de dichas rentas, al ser ello motivo de inaplicación del régimen especial contemplado en la Ley 49/2002.

3) Finalmente, refiere el precepto como regla también especial el **incumplimiento de destinar la totalidad de su patrimonio, caso de disolución de la ESFL, a alguna de las entidades previstas en la Ley 49/2002**. A estos efectos, la regularización que va a determinar la inaplicación del régimen especial, tanto por el IS, ITP y AJD y tributos locales, alcanzará a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca dicho incumplimiento y a las de los cuatro ejercicios anteriores, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder.

En relación con estas dos últimas situaciones especiales de incumplimiento, y respecto de la expresa advertencia de posible **aplicación de sanciones**, cabe entender que su pertinencia lo será en la medida en que exista actuación de la Administración y que la misma determine y evidencie tales incumplimientos, que conduzcan a la regularización de la situación tributaria de la ESFL. Por ello, no se entiende el por qué esta invocación a la posible sancionabilidad de las conductas que describe el artículo se hace sólo respecto de estos dos últimos casos de incumplimiento y no respecto del supuesto general de contravención de los requisitos del artículo 3, en el que, de darse esa actividad comprobadora, también cabría su reprochabilidad con la imposición de las sanciones que resultaran pertinentes.

La pérdida de la condición de ESFL acogida al régimen especial comportará normalmente la aplicación del régimen general de exención parcial previsto en los artículos 133 y ss. de la Ley 43/1995, gravándose las rentas no exentas bajo dicho régimen al tipo impositivo del 25%.

Ello no obstante, y de poder llegar a cuestionarse por la Administración el carácter «social» de la entidad, o la persecución de «fines de carácter general», es decir, que bajo el «ropaje» de una fundación o asociación declarada de utilidad pública se esconde el vehículo para procurar una administración de patrimonios particulares o el desarrollo de actividades económicas con una ventajosa fiscal

¹ «Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de la misma, el sujeto pasivo deberá ingresar, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.»

lidad, y ello independientemente de estar válidamente constituida la entidad como tal fundación o asociación, la pérdida del régimen especial de la Ley 49/2002 conducirá a la aplicación del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, y no a la del contemplado en el Capítulo XV del Título VIII.

Cabe finalmente considerar que, y aun cuando nada refiera al respecto el precepto que comentamos, independientemente de la regularización que proceda en la ESFL derivada del incumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen especial, se abre la legítima posibilidad de que la Administración Tributaria **regularice** a su vez las **aportaciones que hubiesen realizado particulares o entidades** a estas ESFL, realizadas en el convencimiento de que eran merecedoras de los incentivos del mecenazgo. Con lacónica significación, la Dirección General de Tributos en contestación de fecha 25-11-2002 refiere esta eventualidad en los términos expuestos, al declarar sin más la pérdida de los incentivos fiscales de las donaciones efectuadas a entidades que, incumpliendo los requisitos de la Ley 30/1994, pasarán a tributar por el régimen de las parcialmente exentas del Capítulo XV del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Si bien tal regularización no debería comportar sanción alguna, el perjuicio padecido por el donante parece que no tendría otra salida para su resarcimiento que la vía civil, donde tal vez podría instarse incluso la revocabilidad de la donación.

III.6. Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 5.º Normativa aplicable.

En lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Independientemente de la posibilidad de aplicar el régimen especial contemplado en la Ley 49/2002, no debemos olvidar que las **ESFL** acogidas al mismo no dejan de ser por ello **sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades**, debiendo estarse por ello a su normativa, en lo no específicamente contemplado por la norma especial, para la determinación correcta de su tributación, y especialmente la de aquellos ingresos derivados de explotaciones económicas no calificadas por el artículo 7 como exentas, que a fin de cuentas van a ser las únicas rentas sometidas a efectiva tributación por este impuesto.

III.6.1. Rentas exentas.

Artículo 6.º Rentas exentas.

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

.../...

.../...

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

- a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
- 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.
- c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3.º Las 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.

4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.

Artículo 12. Rentas no sujetas a retención.

Las rentas exentas en virtud de esta Ley no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta. Reglamentariamente, se determinará el procedimiento de acreditación de las entidades sin fines lucrativos a efectos de la exclusión de la obligación de retener.

La nueva regulación de las rentas exentas en el artículo 6 de la Ley 49/2002 evidencia el carácter más extensivo del nuevo cuerpo legal en el otorgamiento de incentivos fiscales para las ESFL, frente a su antecesora la Ley 30/1994.

Desconociendo la concepción sintética de la renta que implantara la Ley 43/1995, al partir ésta del resultado contable de la entidad, la nueva Ley apela al tradicional concepto analítico de la misma para, atendiendo a su origen, delimitar la específica tributación de cada una de las diferentes rentas *por naturaleza*. Con dicha diferenciación, el precepto comentado configura el hecho imponible gravable de estas entidades **declarando exentas a las siguientes rentas:**

1) Las derivadas de los siguientes **ingresos**:

- Los **donativos y donaciones** recibidos para colaborar en los fines de la entidad, entendiéndose por tales las aportaciones que darán lugar para el donante a la aplicación de los incentivos al mecenazgo que se contemplan en el artículo 17 de la Ley.
- Las aportaciones y donaciones en concepto de **dotación patrimonial** recibidas en el momento de su constitución así como en un momento posterior.
- Las ayudas económicas recibidas en virtud de los **convenios de colaboración** empresarial.

El artículo 25 de la Ley 49/2002 define a dichos convenios como aquellos que determinan la obligación de difundir la participación económica del colaborador en la realización de las actividades propias de la entidad beneficiaria del mecenazgo.

Debe significarse, por lo que en su momento se argumentará al comentar el citado artículo 25, que además de la exención de estos ingresos en el Impuesto sobre Sociedades, por resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de marzo de 1999 (BOE de 23 de marzo), se determinó que las percepciones derivadas de dichos convenios **no estaban sujetas al IVA** por entender que **no existe** en dichos convenios la **prestación de ningún servicio**.

En este sentido, ahora la **propia Ley 49/2002** establece en el citado **artículo 25** la **inexistencia de prestaciones de servicios** en estos supuestos. Por ello, **dichos ingresos no** tendrán la naturaleza de rendimientos **derivados de explotaciones** económicas.

- Ingresos derivados de los **contratos de patrocinio publicitario**.

Se consideran tales, de conformidad con lo establecido en el artículo 24 de la Ley 34/1998 General de Publicidad a aquellos por los 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.

Esta exención es una **novedad** de la presente Ley, puesto que en la Ley 30/1994 sólo se declaraba la exención de las rentas derivadas de los convenios de colaboración.

A los efectos del **IVA**, y por el contrario de lo considerado respecto de los convenios de colaboración, en el patrocinio publicitario la ESFL **estaría prestando servicios sujetos**, debiendo repercutir el IVA correspondiente.

- Las **cuotas** satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores.

La exención **se condiciona** al hecho de que a través de las citadas cuotas **no se otorgue derecho a percibir prestaciones** derivadas de una **explotación económica no exenta**.

- Las **subvenciones**.

En sentido contrario al precepto, **estarán sujetas y no exentas** las subvenciones, sean de capital o de explotación, que se **destinen** a financiar la realización de una **explotación económica no exenta**, es decir, de aquellas no contempladas en el artículo 7 de la Ley 49/2002.

2) Las procedentes del **patrimonio mobiliario e inmobiliario** de la entidad, como son, entre otros, los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

Constituye una **novedad** frente a la Ley 30/1994 que las consideraba sujetas y no exentas, no obstante prever su artículo 50 reducciones en la base imponible del 30% para intereses y del 100% para los arrendamientos de inmuebles.

3) Las derivadas de **adquisiciones o de transmisiones**, tanto a título oneroso como gratuito, **de bienes o derechos**, incluidas las rentas generadas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

Al no distinguir el precepto, la exención alcanzará tanto a las **rentas positivas como negativas** puestas de manifiesto en la transmisión de bienes y derechos integrantes de su patrimonio.

El apartado comentado suscita, a nuestro juicio, una **gran duda interpretativa** para el supuesto de **transmisiones o adquisiciones de bienes que deriven de actividades económicas no exentas**.

Parece que en una interpretación sistemática del articulado de la Ley que regula este régimen especial, y evidenciando que el cuerpo normativo estudiado quiere dejar al margen de los beneficios fiscales de la misma a las explotaciones económicas no contempladas en su artículo 7, deberíamos entender que, en el supuesto de **elementos afectos a una actividad gravada, la renta obtenida debería integrarse en la base imponible de la entidad**, considerándola dentro de las rentas derivadas de dicha explotación económica.

De ser correcta esta interpretación, eso sí, en el supuesto de transmisiones onerosas, no podría la ESFL acogerse a ningún beneficio fiscal en el caso de que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión, independientemente de que la misma lo sea en bienes afectos a una actividad exenta o lo sea a una sujeta, **no pudiendo** arroparse en **la deducción por reinversión**, dado que al tributar al tipo de gravamen del 10% el artículo 36 ter de la Ley 43/1995 impide aplicar esa deducción.

Sea como fuere, cabe reconocer que el precepto invita a la confusión, dado que de la **dicción literal del mismo** también podría colegirse que la **exención** igualmente alcanza a estas rentas, pues este apartado 3.º del artículo 6 comentado extiende la misma sin distinción a **todas las rentas derivadas de transmisiones de bienes y derechos de la entidad**, pudiendo entender por ello incluidas a las procedentes de elementos afectos a una actividad gravada.

Otra duda interpretativa que cabe contemplar viene determinada por el hecho de que, dependiendo del **tipo de transacción** generadora de las **rentas** exentas que comentamos, puede conducir a que las mismas sean simplemente «**fiscales**» y no «**contables**», dado que el Impuesto sobre Sociedades no asume a estas últimas de manera incondicional. Dichas diferencias pueden originarse atendiendo a la valoración a mercado de las mismas, como por ejemplo como consecuencia de permutas o de aportaciones no dinerarias, con régimen valorativo fiscal diferente al contable, según previene para estos y otros supuestos el artículo 15 de la Ley 43/1995.

Piénsese, por ejemplificar, una situación que, como ya hemos advertido, no resultará infrecuente tras la ausencia de limitación para que las ESFL participen en entidades mercantiles, que es el supuesto de aportaciones no dinerarias a sociedades mercantiles. Si nos atenemos a lo establecido en el artículo 15.3 de la Ley 43/1995, en estos supuestos se generará una renta «fiscal» consistente en la diferencia entre el valor de mercado de los elementos aportados y el valor neto contable de dicho elemento. Decimos renta «fiscal», puesto que contablemente la ESFL que realiza la aportación no obtendrá resultado contable alguno, ya que, de acuerdo con la Resolución del ICAC de 27-7-1992, las participaciones recibidas se van a valorar por el mismo valor contable de los elementos aportados.

Se planteará el lector lo estéril de la disquisición dado que, aunque fiscalmente existan rentas, las mismas van a estar exentas ahora con la Ley 49/2002. Ciertamente eso será así, pero no obstante sí cabe albergar cierta duda interpretativa respecto de si esta «**renta fiscal**», no obtenida «contablemente», ha de sujetarse al preceptivo **destino del 70%** que establece el **artículo 3.º** como requisito para la aplicación del régimen especial, y en el que no se distingue respecto de rentas exentas o no.

A nuestro juicio, dichas rentas «fiscales», no «contables», entendemos que deberían quedar **fuera de la exigencia del artículo 3.º**, ya que de lo contrario pudiera llegarse a la sinrazón de precisarse financiación ajena, ante la ausencia de renta real, para cumplir con el citado requisito.

4) Las obtenidas en el **ejercicio de explotaciones económicas exentas** que contempla el **artículo 7.º** de la Ley 49/2002, y a las cuales nos referiremos en el apartado siguiente.

5) Las que deban ser **atribuidas** o **imputadas a las entidades** sin fines lucrativos, **siempre que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los números anteriores**.

Refiere este apartado las rentas obtenidas por la eventual participación de la ESFL como miembro de una entidad en régimen de atribución de rentas o de una entidad no residente sometida al régimen de transparencia fiscal internacional.

Resulta finalmente pertinente referir que el **artículo 12** de la Ley 49/2002 determina sin excepción que las **rentas exentas** contempladas con anterioridad **no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta**.

Dicha innovación de la Ley 49/2002, no por demanda hasta el hastío, a nuestro juicio resulta del todo congruente, máxime con la ampliación de rentas exentas que, de mantenerse la obligación de retención sobre las mismas, habría supuesto una acumulación de crédito fiscal en estas entidades sin razonable sentido.

La acreditación a los efectos de la exclusión de la obligación de retener se efectuará mediante certificado de la AEAT donde constará la opción de la entidad por el régimen especial de la Ley 49/2002. El período de vigencia de dicho certificado se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante, todo ello de conformidad con lo previsto en el artículo 4 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1270/2003.

III.6.2. Explotaciones económicas exentas.

Artículo 7.º Explotaciones económicas exentas.

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

1.º Las 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, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.*
- b) Asistencia a la tercera edad.*
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.*
- d) 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.*
- e) Asistencia a minorías étnicas.*
- f) Asistencia a refugiados y asilados.*
- g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.*
- h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*
- i) Acción social comunitaria y familiar.*
- j) Asistencia a ex reclusos.*
- k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.*
- l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*
- m) Cooperación para el desarrollo.*
- n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.*

2.º Las 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.

3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4.º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

.../...

.../...

7.º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10.º 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.

11.º 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.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen 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.

12.º 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.

Las **características de la exención** que regula el artículo 7 pivotan sobre dos aspectos, a nuestro juicio, altamente destacables:

1) Están exentas las explotaciones económicas relacionadas en el citado artículo, **a condición de que las mismas se desarrollen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica**.

Esto es de **gran trascendencia**, dado que si se realiza una explotación económica de las consideradas exentas, pero no se corresponde la misma con el objeto fundacional o estatutario, la actividad no quedaría exenta. Debería comprobarse por ello, a la luz de la catalogación de actividades exentas contenida en el artículo 7, los objetos fundacionales y estatutarios de las ESFL, porque pudiera ser **conveniente la ampliación o modificación de los mismos** para amparar la exención de determinadas explotaciones económicas desarrolladas por las mismas.

2) **No se exige ninguna petición para tal reconocimiento** a la Administración Tributaria, como ocurría con la Ley 30/1994. La ESFL que desarrolle una explotación económica de las que pormenoriza el precepto comentado, y **se acoja si cumple los requisitos** al régimen especial de la Ley 49/2002, obtiene **automáticamente la exención de los ingresos derivados de tal actividad**.

Como se ha expresado con anterioridad, la obtención de la exención bajo la vigencia de la **Ley 30/1994** era **una facultad reglada** para la Administración, al precisarse declaración expresa de la misma tras verificar la concurrencia de los requisitos que exigía dicha Ley para su otorgamiento, en la explotación económica desarrollada. Ahora, tal comprobación administrativa se trasladará en su caso a un momento posterior, no siendo precisa para entender automáticamente exentas a aquellas explotaciones económicas que refiere el artículo 7 de la Ley 49/2002, siempre que haya existido opción por el régimen especial.

RELACIÓN DE ACTIVIDADES EXENTAS

Si contemplamos la relación de actividades que pormenoriza el artículo 7, se advierte cómo existen determinadas actividades definidas bajo **conceptos jurídicos genéricos e imprecisos** que, previsiblemente, abonarán futuras controversias de ser la interpretación administrativa cicatera en relación con la aparente generosidad en la definición de las mismas.

Así mismo, habrá **en ocasiones conceptos** que, aun teniendo **normas sustantivas donde apoyar su contenido, no serán omnicompresivas** de todas las posibilidades que engloban dichos conceptos, con la formulación genérica que hace el artículo 7. Un caso claro de lo comentado sería el contemplado en el apartado m) del apartado 1 «*cooperación para el desarrollo*», y si en el mismo ha de entenderse la actividad cada vez más extendida denominada «**comercio justo**». Respecto de ello, debe observarse cómo **el artículo 9 de la Ley 23/1998** de cooperación internacional para el desarrollo **no contempla dicho instrumento** entre las actividades en que se instrumenta la cooperación internacional para el desarrollo, siendo sin embargo una de las actividades más incipientes entre las ONG's.

Pasando ya a relacionar las actividades contempladas como explotaciones económicas exentas, las mismas son las siguientes:

1) Prestación de servicios ***de promoción y gestión de la acción social***, así como los de asistencia social e inclusión social que pormenoriza el precepto. La **exención alcanza** a las **actividades auxiliares o complementarias de las mismas**, como son los servicios accesorios de **alimentación, alojamiento o transporte**.

2) 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 o transporte**.

3) Las explotaciones económicas de ***investigación científica y desarrollo tecnológico***.

4) Las explotaciones económicas de los ***bienes declarados de interés cultural*** conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las CC.AA., así como de la explotación de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, **siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular, el deber de visita y exposición pública de dichos bienes.**

5) Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6) Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7) Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, **cuando estén exentas del IVA**, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8) Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9) Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10) Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que esos servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y **con excepción** de los servicios relacionados con **espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales**.

11) 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**.

A estos efectos **no** se va a considerar que una explotación económica tiene un carácter meramente **auxiliar** o complementario cuando el **importe neto de la cifra de negocios** del ejercicio correspondiente al conjunto de todas ellas **exceda del 20%** de los ingresos totales de la entidad.

En la relación de actividades exentas ha de observarse cómo alguno de los números del artículo 7 ya contemplan el desarrollo de actividades auxiliares de las expresamente declaradas exentas. Ello genera la **duda interpretativa** de si esas **actividades auxiliares anejas a la principal** en la declaración de su exención **no habrán de computarse** respecto del **límite** conjunto **del 20%**²; límite más allá del cual determina no tenerse por actividad complementaria o auxiliar a las mismas y, por ende, la calificación de sujetas y no exentas del impuesto.

12) Las explotaciones económicas de **escasa relevancia**, considerándose como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en el conjunto de todas ellas la cifra de **20.000 euros**.

² Al respecto, UCELAY SANZ, I., en su trabajo «Régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y de los incentivos al mecenazgo» (*Tribuna Fiscal* – Mayo 2003; Ed. CISS) entiende que «estas actividades contempladas de forma expresa se confunden con la principal, de tal forma que no se computan en el límite del 20% de los ingresos».

III.6.3. Determinación de la base imponible.

Artículo 8.º Determinación de la base imponible.

1. En la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

2. No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

Tal como expresa el **artículo 8**, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las ESFL estará **integrada exclusivamente** por las rentas derivadas de las **explotaciones económicas no exentas**. Recordemos por ello que las **explotaciones económicas sujetas y no exentas** que se van a someter a gravamen serán en consecuencia las siguientes:

- Las realizadas **con ajenidad al objeto** o **finalidad estatutaria** de la ESFL.
- Las que, aun cuando se realicen **en cumplimiento de su objeto** o **finalidad estatutaria**, **no se encuentren** entre las previstas **en el artículo 7** de la Ley 49/2002.

Como ya expresamos en los comentarios al artículo 5, en la determinación de la base imponible de las ESFL se van a aplicar las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, así, y tal como preceptúa la Ley 43/1995, las rentas que no gozan de exención podrán reducirse con aquellos gastos que resulten necesarios para su obtención, si bien, y además de las excepciones contenidas en el artículo 14 de dicha Ley, **no tendrán la consideración de partidas deducibles** las siguientes:

1) Los **gastos imputables**, exclusivamente, a las **rentas exentas**.

En el supuesto de que existan **gastos imputables sólo parcialmente** a las actividades sujetas y no exentas, será **deducible** el resultado de aplicar al importe del gasto el **porcentaje que representen los ingresos** obtenidos en el ejercicio **de las explotaciones económicas gravadas respecto de los ingresos totales de la entidad**.

2) Las cantidades destinadas a la **amortización de elementos patrimoniales no afectos a las actividades económicas sometidas a gravamen**.

Al igual que en el apartado anterior, refiere el precepto que en el caso de **elementos patrimoniales afectos parcialmente** a la realización de actividades exentas, resultarán **deducibles** las cantidades destinadas a la **amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto** a la realización de dicha actividad.

No considera la norma, por ejemplo, que en el caso de que un inmueble esté afecto parcialmente, **no resultará tan fácil determinar o delimitar qué parte está afectada** y qué parte no lo está, salvo cuando queden delimitadas claramente las dependencias del inmueble destinadas a una u otra actividad.

A nuestro juicio, en el **caso de concurrencia de actividades exentas y no exentas en una misma dependencia física**, no quedará más remedio que acudir al racional **criterio** seguido para el **resto de gastos**, es decir, determinarse porcentualmente **en función de ingresos no exentos con respecto al total de ingresos**.

3) Finalmente, las cantidades que constituyan **aplicación de resultados** y, en particular, de los excedentes procedentes de actividades económicas gravadas.

III.6.4. Normas de valoración en la disolución de la entidad.

Artículo 9.º Normas de valoración.

Los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos, en aplicación de lo previsto en el número 6.º del artículo 3.º de esta Ley, se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

Refiere el artículo 9 el supuesto de disolución de una ESFL en donde su patrimonio se traspa a otra ESFL, circunstancia a la que ya se hizo referencia en los comentarios al artículo 3, y que, a la sazón, viene a instituir la *congelación* del valor de los activos, a efectos fiscales, en sede de la entidad beneficiaria de la misma. Así, la fiscalidad que se va a producir desde la óptica de la entidad disuelta y de la sociedad adquirente en la combinación de ambos preceptos será la siguiente:

a) En la **entidad disuelta, no se generará renta gravable alguna con ocasión de su disolución**, respecto de los bienes y derechos transmitidos.

- b) En la *entidad beneficiaria*, **tampoco se genera renta alguna** gravable con ocasión de la adquisición lucrativa de los activos de la entidad disuelta, si bien **los bienes y derechos adquiridos se van a valorar en esta entidad a efectos fiscales por idéntico valor que tenían en la entidad disuelta**, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición que tenían en ella.

Dicho planteamiento no resulta novedoso, siendo el mismo transposición del establecido en el **Título VIII del Capítulo VIII de la Ley 43/1995** para las fusiones de empresas, donde lo que se pretende es diferir la tributación; es decir, que los activos que se transmiten queden valorados en la adquirente al coste histórico que tenía en la disuelta, tributando las plusvalías latentes cuando aquélla los transmita.

Pero tal y como hemos señalado en los comentarios al artículo 3, **en las ESFL las plusvalías no tributan** sino tan sólo las rentas derivadas de actividades económicas no exentas. De ahí que, en una primera aproximación al precepto, pudiera no entenderse bien la necesidad de diferir la tributación de unas plusvalías exentas en su origen.

Pero bien pudiera considerarse, no obstante, que este aparente sinsentido da congruencia a la interpretación realizada en los comentarios al artículo 6, al referir la duda interpretativa que puede plantearse respecto de la exención o no de las plusvalías que tengan su origen en bienes afectos a actividades no exentas. Así, de considerar que el cuerpo legal pretende la sujeción y no exención de dichas plusvalías, como a nuestro juicio ocurre, aquí sí que despliega su eficacia y congruencia el artículo 9, al atemperar la tributación que, de no ser por esta norma valorativa, surgiría inexorablemente de la aplicación del artículo 15.3 de la Ley 43/1995.

III.6.5. Tipo de gravamen y cuota tributaria.

Artículo 10. Tipo de gravamen.

La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10 por 100.

El tipo de gravamen aplicable a la base imponible de las ESFL, que se corresponde con las rentas de las explotaciones no exentas, es el **10%**.

Ciertamente, de la cuota íntegra así determinada se podrán aplicar, cuando proceda, las deducciones y bonificaciones previstas en la Ley 43/1995, sin perjuicio, claro está, de que debe tenerse presente que **no se podrán aplicar las deducciones** por doble imposición interna e internacional **en cuanto las rentas estén exentas**, ni así mismo aquellos **incentivos a la inversión** que no se refieran a **elementos o actividades que exclusivamente generen rentas sometidas a gravamen**.

III.6.6. Obligaciones contables.

Artículo 11. Obligaciones contables.

Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

La remisión del precepto comentado, artículo 11 de la Ley, a las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, nos lleva a la exigencia genérica contemplada en el artículo 139.1 de la Ley 43/1995, en el sentido de deber llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen, alcanzando tal obligación **a las explotaciones económicas no exentas que desarrollen**.

En relación a esta materia, cabe finalmente dar aquí por reproducidas la consideraciones realizadas en los comentarios del apartado 8 del artículo 3.º, relativos al requisito del cumplimiento de las obligaciones contables de las ESFL.

III.6.7. Obligación de declarar.

Artículo 13. Obligación de declarar.

Las entidades que opten por el régimen fiscal establecido en este Título estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

Determina de manera imperativa el artículo 13 de la Ley 49/2002 la obligación de declarar por el Impuesto sobre Sociedades a las ESFL acogidas al régimen fiscal especial, que se realizará dentro de los 25 días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo, según el modelo aprobado por el Ministro de Hacienda, debiendo incluir en sus declaraciones la **totalidad de las rentas** obtenidas en el ejercicio, **estén o no exentas de gravamen**.

La modificación del artículo 142 de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades supone eximir de la obligación de presentar declaración del Impuesto de Sociedades a las ESFL a las que no les sea de aplicación el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002 que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sus **ingresos totales no superen 100.000** euros anuales.

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

III.7. Tributos locales.

Artículo 15. Tributos locales.

1. 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.

2. Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7.º 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.

3. 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.

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.

5. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

Como ya se significó en los comentarios contenidos en el apartado dedicado a la aplicación del régimen especial, artículo 14 de la Ley 49/2002, la aplicación de las exenciones previstas para los tributos locales en esta Ley está condicionada a que las ESFL **comuniquen** al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la **opción** por la aplicación del citado régimen, en los términos que ha venido a desarrollar el artículo 2 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1270/2003 y que allí referíamos.

Realizada tal **opción** y la correspondiente **comunicación**, ha de entenderse que por cumplir los requisitos contenidos en el artículo 3 de la Ley, las ESFL gozarán de los siguientes beneficios fiscales respecto de los tributos locales que a continuación pormenorizamos, sin perjuicio, además, de los contenidos en los artículos 63, 83 y 89 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre:

- a) En relación al **Impuesto sobre Bienes Inmuebles**, gozarán de exención aquellos **inmuebles de los que sean titulares** las ESFL siempre que los mismos **no se encuentren afectos a actividades económicas sujetas y no exentas**.
- b) Respecto del **Impuesto sobre Actividades Económicas**, las ESFL van a estar exentas **exclusivamente por las explotaciones económicas que estén igualmente exentas**. Ello, no obstante, no las va a dispensar de la obligación de presentar la declaración de alta en la matrícula de ese impuesto y la declaración de baja en caso de cese en la actividad.
- c) Finalmente las ESFL estarán exentas en el **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por los incrementos de valor de los mismos**, siempre y cuando recaiga sobre las mismas la obligación legal de pago.

Condiciona el precepto la exención a que, en el caso de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, estos terrenos no estén afectos a explotaciones económicas sujetas y no exentas por el Impuesto sobre Sociedades.

Conviene resaltar, finalmente, la previsión contenida en el artículo 2 del Reglamento citado, en orden a prever que aquellas ESFL 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.

IV. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

La Ley 49/2002 dedica su Título III a regular los incentivos fiscales al mecenazgo, concretando los mismos en la aplicación de **deducciones en la cuota** para aquellos que realicen donativos, donaciones y aportaciones en favor de las entidades beneficiarias, que así mismo enumera, y bonificando también aquellas otras actuaciones de mecenazgo, distintas a las anteriores, con la **deducibilidad de los gastos** derivados de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general y supresión de los límites para la deducibilidad de los gastos en actividades de interés general en que incurran las empresas.

Concluye el referido Título III con la creación del marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecerse por Ley.

IV.1. Entidades beneficiarias del mecenazgo.

Artículo 16. Entidades beneficiarias del mecenazgo.

Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

.../...

.../...

- a) *Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.*
- b) *El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.*
- c) *Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.*
- d) *El Instituto Cervantes, el Institut Ramón Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.*

Establece el artículo 16 de la Ley 49/2002 que los incentivos fiscales al mecenazgo serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que se hagan en favor de las siguientes entidades:

- a) **Entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial**, esto es, aquellas que refiere el **artículo 2** de la Ley y sus **disposiciones adicionales 5.^a, 6.^a, 8.^a, 9.^a y 13.^a**, conforme referimos en los comentarios a dicho apartado.
- b) **El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales**, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c) **Las universidades públicas y los colegios mayores** adscritos a las mismas.
- d) **El Instituto Cervantes, el Institut Ramón Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.**

IV.2. Donaciones, donativos y aportaciones deducibles.

IV.2.1. Concepto.

Artículo 17. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:

- a) *Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.*
- b) *Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.*
- c) *La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.*

.../...

.../...

d) *Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*

e) *Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.*

2. *En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.*

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

El concepto de donativos, donaciones y aportaciones acogibles a los beneficios del mecenazgo, que por tal circunstancia darán derecho a una **deducción en la cuota íntegra** de la imposición personal de los donantes o aportantes, orbita entorno a los siguientes supuestos contemplados en el artículo 17 de la Ley:

- **Donativos y donaciones** dinerarios, de bienes o de derechos;

Las donaciones enunciadas se corresponden con las reguladas en nuestro Derecho Civil, si bien entendemos que la acepción contenida en el precepto comentado, refiriendo que los mismos deban ser *«puros y simples»*, excluye a las donaciones onerosas, a las remuneratorias e incluso a las modales. De otro lado, e incidiendo el precepto en el carácter irrevocable de las mismas, entendemos que no pueden por ello condicionarse por el donante al cumplimiento de unos fines determinados.

De la dicción del precepto, así mismo, no cabrá considerar dentro del ámbito de las donaciones deducibles a las **meras cesiones de uso** a título de precario, al no existir en dicho supuesto transmisión lucrativa de la titularidad de ningún bien o derecho.

Finalmente, y ante la ausencia de acogimiento expreso en la norma, entendemos que siguen **sin ser deducibles** las **donaciones de trabajo o de servicios**. Por ello, es de suponer que perviva la **argucia de facturar** dichos servicios para, **posteriormente, donar** a la ESFL el **derecho de crédito** que incorpora la factura, o condonar la deuda sin más.

- **Cuotas de afiliación a asociaciones** que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura;

Cabe observar y contrastar cómo la cautela que literalmente expresa el precepto de que dichas cuotas no den *«derecho a percibir una prestación presente o futura»* resulta dife-

rente a la del artículo 6.1.º b) de la Ley 49/2002, en el que, para considerarlas rentas exentas, se exige que tales cuotas «... *no se correspondan con el derecho a percibir una prestación **derivada de una explotación económica no exenta***».

- **Constitución de un derecho real de usufructo** sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación;

A nuestro juicio, resulta esencial **distinguir** lo que es «**constitución**» de un usufructo, desagregando del pleno dominio el usufructo y la nuda propiedad, de lo que es «**cesión**» de un usufructo, dado que esta última entraría dentro de las **donaciones de derechos** a que se refiere la **letra a) del artículo 17**, resultando completamente **diferente la determinación de la base de deducción** según estemos en un supuesto u otro, como distingue pormenorizadamente el **artículo 18** de la Ley.

De otro lado, y aun cuando la exposición de motivos refiera como novedad el incentivo fiscal para la constitución de usufructos, bajo la vigencia de la Ley 30/1994, la DGT en su consulta n.º 351/2000, de 24 de febrero de 2000 había aceptado como deducibles las cesiones de usufructos temporales sin contraprestación, sobre bienes inmuebles. Y ello toda vez que, tras la modificación operada en el artículo 63.1.b) de la Ley 30/1994, por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, no se impedía a los **activos inmateriales** de la entidad donataria la facultad de procurar la deducibilidad del gasto para la entidad donante.

- **Donativos o donaciones** de bienes que formen parte del **Patrimonio Histórico Español**

Cabe considerar, a la luz de lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la Ley 49/2002, que el incentivo fiscal se extiende a las donaciones de bienes integrantes en el Patrimonio Histórico de las CC.AA.

- **Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada** en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del Patrimonio Histórico Artístico.

Determina como cierre el precepto comentado la cautela de considerar que, en el caso de **revocación de la donación** por alguno de los supuestos regulados en el Código Civil, el donante debe **ingresar**, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las **cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas**, además de los intereses de demora que procedan.

Debe recordarse que, según el **artículo 644 del Código Civil**, toda donación *inter vivos* efectuada por persona que no tenga hijos **podrá ser revocada si posteriormente el donante tiene descendencia**, aunque sea póstuma, o resultara vivo algún hijo del donante que éste reputaba muerto. Asimismo, según el **artículo 648 del Código Civil**, podrá ser revocada la donación, por los supuestos de ingratitud que refiere dicho cuerpo legal.

Nada dice el precepto, no obstante, de la posible concurrencia de los supuestos contemplados en los artículos 655 y 656 de dicho Código Civil, permitiendo, e incluso obligando, a la **reducción de las donaciones efectuadas** que se puedan reputar inoficiosas en los supuestos de hecho allí previstos. Con criterio prudencial, parece que en estos supuestos debería procederse a **regularizar la deducción aplicada en su día en la misma proporción** en la que la donación haya sido reducida.

La regularización de las deducciones aplicadas que es objeto de comentario **también** procederá en el **caso de separación voluntaria de asociados** en una asociación, cuando tenga derecho a percibir la participación patrimonial inicial u otras aportaciones económicas realizadas, circunstancia que permite la Ley Orgánica 1/2002 en su artículo 23.2.

IV.2.2. Base de la deducción.

Artículo 18. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.

1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

- a) En los donativos dinerarios, su importe.*
- b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.*
- d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.*
- e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*
- f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.*

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

Dependiendo del tipo de donativo o donación, y del bien o derecho objeto de aportación, la fijación de la base de la deducción a que tendrá derecho el donante o aportante la determina el artículo 18 atendiendo a las siguientes reglas:

- a) Tratándose de *donativos dinerarios*, su **importe**.
- b) En los donativos o *donaciones de bienes o derechos*, el **valor contable** que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el **valor** determinado conforme a las normas del **Impuesto sobre el Patrimonio**.

La referencia al **valor contable** para donaciones efectuadas por una persona jurídica, o física con actividad económica, puede determinar desincentivar donaciones de bienes o derechos con valores contables alejados de los de mercado.

Contrariamente, y sin aparente justificación en aras de una deseable equidad, cuando el donante es una **persona física no obligada a llevar contabilidad**, la norma **no atiende al valor de adquisición** del bien o derecho donado, pudiendo haber sido ínfimo, sino que se rige por el **valor fijado a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio**, que atiende mayoritariamente a **valores reales**.

- c) En la constitución de un derecho real de *usufructo sobre bienes inmuebles*, el **importe anual** que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de **duración del usufructo**, el **2% al valor catastral**, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

Para situaciones como la comentada en el apartado anterior, en el que el valor contable del inmueble sea muy inferior al de su valor de mercado, la **alternativa** de la constitución de un usufructo sobre el mismo puede ser interesante en la medida en que, al menos, la magnitud sobre la que aplicar el 2% será el valor catastral, posiblemente superior al histórico y, en cualquier caso, «actualizable» anualmente.

- d) En la constitución de un derecho real de *usufructo sobre valores*, el **importe anual** de los **dividendos o intereses percibidos por el usufructuario** en cada uno de los períodos impositivos de **duración del usufructo**.

En el supuesto de los usufructos sobre valores, existirá un efecto de profilaxis fiscal altamente **ventajoso**, dado que en la medida que se donan rentas, intereses y dividendos, que deberían integrarse en la base imponible del donante, las mismas no tributarán ni en sede del donante ni en la de la entidad beneficiaria del mecenazgo, obteniendo aquél, además, una mayor base de deducción que si realizara una donación en efectivo.

- e) En la constitución de un derecho real de *usufructo sobre otros bienes y derechos*, el importe anual resultante de aplicar el **interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo** determinado en el momento de su constitución conforme a las **normas del ITP y AJD**.

El valor que fija el **ITP y AJD** en el **artículo 10.2.a) del Real Decreto-Ley 1/1993**, para los usufructos temporales es **el 2% por el número de años en que se constituye el usufructo**, tomando como base el **valor real** del bien sobre el que se constituye. Por ello, y toda vez que la norma nos reenvía de nuevo al concepto de «**valor real**», deberá volverse a ponderar la conveniencia de utilizar la donación del usufructo temporal de bienes, con valor contable poco atractivo, como alternativa a la donación de la plena propiedad de los mismos.

Ya hemos comentado, de otro lado, cómo la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, modificó la letra b) del apartado 1 del artículo 63 de la antigua Ley 30/1994 en el sentido de **no distinguir entre activos materiales e inmateriales**, y al amparo de tal modificación cómo la DGT comenzó a admitir la cesión de usufructos temporales a las ESFL. Pues bien, aunque a otros efectos, vemos cómo el apartado e) del artículo 18 que estamos comentando tampoco realiza esa distinción.

Por el motivo expuesto, entendemos que se abre una interesante posibilidad de optimizar la tributación de intangibles o **activos inmateriales**, derivados de derechos de la propiedad intelectual o industrial, marcas, etc., que no tengan reflejo o valor contable por no haber existido transacción económica que originase un desembolso. Así, igual que al no tener valor «contable» la donación de estos bienes no comportaría deducción por mecenazgo por no existir base para ello (apartado b) del art. 18), la constitución de un usufructo temporal sobre los mismos «activaría» el «valor real» del bien o derecho, al utilizarse éste como una de las magnitudes para determinar la deducción aplicable.

- f) En los donativos o donaciones de **obras de arte** de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del **Patrimonio Histórico**, la base de la deducción será la **valoración efectuada por la Junta de Calificación**, Valoración y Exportación (Real Decreto 111/1986).

IV.2.3. Donaciones efectuadas por personas físicas.

Artículo 19. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18.
2. La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el artículo 56, apartado 1, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Según determina el artículo 19, los contribuyentes por el IRPF van a tener derecho a **deducir** de su **cuota íntegra el 25%** de la base de deducción, comportando ello una mejora de 5 puntos frente al porcentaje establecido en la Ley 30/1994.

De otro lado, y dada la remisión del apartado segundo al artículo 56.1 de la Ley 40/1998, la base de esta deducción, además de las que pudieran corresponder por donativos y por actuaciones para la protección del Patrimonio Histórico Español y Mundial, tiene como **límite conjunto el 10%** de la base liquidable del sujeto pasivo.

Cabe observar que, además del citado límite, debe ponderarse a la hora de planificar una posible donación la eventualidad de encontrarnos con una deducción que no podamos hacer efectiva por **insuficiencia de cuota**, dado que, y contrariamente a lo que ocurre para las personas jurídicas, en la previsión que realiza este artículo no se prevé la posibilidad de trasladar a ejercicios sucesivos el crédito fiscal que constituiría dicho exceso.

IV.2.4. Donaciones efectuadas por personas jurídicas.

Artículo 20. Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Otorga el artículo 20 el correspondiente incentivo fiscal a los donantes o aportantes personas jurídicas, articulándose como una **deducción sobre la cuota** íntegra en un porcentaje del **35%** de la base de deducción; y, aunque se impone para dicha **base** un **límite del 10%** de la base imponible del ejercicio, en los supuestos de exceso éste se puede trasladar a los períodos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Así mismo, y por contra de lo comentado para las personas físicas, el crédito fiscal que constituyan las cantidades no deducidas por **insuficiencia de cuota** va a poder aplicarse en las liquidaciones que concluyan en los **diez años** inmediatos y sucesivos, al igual que para el exceso de base.

La novedad del precepto estriba en que hasta ahora las personas jurídicas tenían derecho a deducirse los donativos y donaciones en la base imponible. Al pasar a constituirse como incentivo fiscal en cuota en un porcentaje del 35%, lo que va a procurarse es **mejorar la tributación** de aquellas aportaciones que realicen las personas jurídicas que tributen a un **tipo inferior al 35%**, cuyo incentivo fiscal vía gasto era equivalente a ese tipo impositivo.

IV.2.5. Donaciones efectuadas por no residentes.

Artículo 21. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación.

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

2. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior.

Recordado el artículo 21, que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes tienen derecho también a los beneficios fiscales del mecenazgo por las donaciones que realicen en favor de las entidades beneficiarias del mismo, **distingue** en función de que el no residente **opere o no** en territorio español **con establecimiento permanente**, para configurar aquéllos de la siguiente manera:

- a) Si el no residente opera en territorio español **sin establecimiento permanente**, la deducción a aplicar será la misma que la correspondiente a los supuestos de donantes personas físicas; es decir, del 25% de la base de la deducción en las declaraciones que por el IRNR presente por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación.

En este caso, no obstante, el límite del 10% de la base imponible atiende al conjunto de rentas obtenidas en el plazo anterior.

- b) Si el no residente opera en territorio español **con establecimiento permanente**, aplicará la deducción en los mismos términos y con las mismas condiciones que las vistas en el supuesto de donantes personas jurídicas.

IV.2.6. Actividades prioritarias de mecenazgo.

Artículo 22. Actividades prioritarias de mecenazgo.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1.º del artículo 3.º de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16.

.../...

.../...

En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

Contempla el artículo 22 una bonificación extra para aquellas **actividades prioritarias** de mecenazgo que defina cada año como tales la Ley de Presupuestos Generales del Estado, consistente en **elevar en cinco puntos** porcentuales, como máximo, los **porcentajes de deducción** y los **límites máximos de deducción aplicables** contenidos en los precedentes artículos 19, 20 y 21 objeto de precedentes comentarios.

Por lo que respecta al año **2003**, se consideran actividades y programas prioritarios de mecenazgo, los contemplados en la **disposición adicional 11.ª de la Ley 52/2002** (la promoción y difusión de la lengua española y de las **lenguas oficiales** de los diferentes territorios del Estado español; la conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del **Patrimonio Histórico** Español que se relacionan en la propia Ley 52/2002 en su anexo VIII; los programas de formación del **voluntariado**; la investigación en las **instalaciones científicas** que, a estos efectos, se relacionan en la Ley 52/2002 anexo IX; la investigación en los ámbitos de microtecnologías y nanotecnologías genómica y protómica y **energías renovables**; los proyectos de **ayuda oficial al desarrollo** de la Ley 41/1994; los proyectos y actuaciones de las Administraciones Públicas dirigidos a promover la prestación de los servicios públicos por **medios informáticos y telemáticos** y las reconstrucciones y conservación del **Monasterio** de Montserrat y su entorno así como la del Palacio de España en Roma y de los **Palacios** de Santa Cruz y de Viana, en Madrid).

IV.2.7. Exenciones derivadas de las donaciones realizadas.

Artículo 23. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.

1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.

2. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.

Refiere el artículo 23 la **exención**, en cada uno de los **impuestos personales** que gravan a los donantes o aportantes, de aquellas **ganancias patrimoniales o rentas positivas** puestas de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones que tengan por destinatarias aquellas

entidades referidas en el artículo 17, beneficiarias del mecenazgo. Dicha exención, además, la **extiende** el precepto al **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos** que pudiera recaer en el supuesto de transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio realizadas con ocasión de las citadas donaciones o aportaciones.

Debe significarse que el precepto aludido supone una **gran novedad** en su actual formulación, dado que al restringir el ámbito de la exención exclusivamente a las ganancias patrimoniales y rentas positivas, con ello **se está permitiendo que los donantes puedan computar las rentas negativas o pérdidas patrimoniales** producidas por las transmisiones lucrativas a favor de las ESFL, circunstancia que no podía darse con la Ley 30/1994 debido a que también declaraba la exención para las disminuciones patrimoniales.

Pero la potencia innovadora de la norma cobra mayor vigor al observar que en los preceptos que amparan la deducción por mecenazgo, artículos 19, 20 y 21 de la Ley, no se restringe la **posible compatibilización** de la **deducción** consecuencia de la transmisión lucrativa con esa posible **consignación de la pérdida o renta negativa** derivada de la misma, debiéndose entender por ello pacíficamente acogida dicha concurrencia o doble beneficio en el cuerpo normativo objeto de estudio.

Lo que ya no parece que pueda acoger la norma pacíficamente, a salvo de que nazca con vocación de auténtica prodigalidad fiscal, será interpretar que, al no discriminar el precepto cuando aplique la exención a «*las rentas positivas*» puestas de manifiesto con ocasión de las donaciones, cupiera acoger en la **exención** a las **rentas presuntas** que refiere el artículo 140 de la LIS, para supuestos en los que se acreditara la existencia de activos ocultos contablemente cuya titularidad por el donante quedara evidenciada por la propia transmisión lucrativa³. Tal posible acogimiento supondría la sinrazón de entender posible las regularizaciones voluntarias no sólo con inocuidad fiscal para el originario incumplimiento, sino con bonificación e incentivo al mismo.

Sea como fuere, a nuestro juicio la **mayor trascendencia** otorgable al precepto es por aquello que no dice, y es el que no se contemple expresamente cautela alguna para el **supuesto de revocación** de la donación o **separación voluntaria de asociados** con restitución de aportaciones, como sí se contempla en el artículo 17 en su apartado 2, previendo en tales supuestos el ingreso de las «cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas» en el período de la revocación o separación del asociado.

Así, **no existe** expresamente en la norma **mención** a la **pérdida de la exención** respecto de la renta positiva generada en la donación o aportación o, y especialmente, la **ineficacia de la minusvalía aplicada** derivada de ello, en su caso.

³ GIL DEL CAMPO, M., advierte de esa posible identificación al referirse a la exoneración de rentas positivas: «*Se declaran exentas también las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de las transmisiones, concepto que puede referirse a la presunción de obtención de rentas del artículo 140 de la LIS...*» (*Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, pág. 281; Ed. CISS. Marzo 2003).

A nuestro juicio cabe claramente distinguir, para atemperar el problema interpretativo que suscita tal omisión, entre los supuestos de revocación y los de separación de asociados:

a) En los **supuestos de revocación**, caben al menos dos alternativas:

a.1) Cabría considerar que el bien debería reintegrarse en el patrimonio del donante por un valor fiscal igual al histórico de adquisición o al contable que tuviese antes de la donación. Ello dejaría inerte la exención de la ganancia o renta positiva producida en la donación, ahora revocada, por cuanto con la posterior salida patrimonial de ese bien aflorará nuevamente la plusvalía no gravada.

En el mismo supuesto de revocación, pero para el caso de que la donación hubiese determinado una pérdida fiscal computada en la renta del donante, el valor fiscal de reintegro del bien debería ser el histórico de adquisición o el contable antes de la donación pero corregido, minorado, en la pérdida computada. De otro modo, se produciría un supuesto de desimposición, al computarse una pérdida que se debe reputar ficticia, desde el momento en que se reintegra el bien donado en el patrimonio del donante por el valor originario de salida del mismo.

a.2) El segundo de los planteamientos alcanzaría a considerar el valor del bien al tiempo de la donación como valor fiscal de reintegro (lo cual se corresponde con lo que contempla el Código Civil para estos supuestos), pero exigiendo la cuota correspondiente a la ganancia exonerada de gravamen.

En el supuesto de aportante persona jurídica, la norma que ampararía dicha exigencia sería el artículo 143.3 de la LIS, que contempla genéricamente las formas de regularizar la pérdida del derecho a exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal.

b) En los **supuestos de separación voluntaria de asociados** con restitución de aportaciones, no cabe sin más extrapolar lo comentado para el supuesto de revocación, entendiéndose que estamos ante un supuesto jurídico diferente.

Además dicha situación, contrariamente a la anterior, sí que está específicamente contemplada en las normas sustantivas que gravan a los asociados (art. 35 en la LIRPF y art. 15 en la LIS), al prever entre las reglas de valoración específicas los supuestos de separación de socios de entidades, situación parangonable con la separación de asociados, en la que los mismos han de computar en su renta personal la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable o de adquisición de la participación anulada.

Aquí la norma sí refiere los valores comparables, pero los acota temporalmente entre el valor al momento de la aportación y el correspondiente al momento de la restitución, obviando por ello la ganancia o pérdida producida al momento de la aportación, que quedó bajo el tratamiento fiscal contenido en el comentado artículo 23 de la Ley 49/2002.

La posible corrección o regularización de la plusvalía exonerada de gravamen tendrá la misma vía del artículo 143.3 de la LIS para las personas jurídicas, si bien respecto de las físicas, no habiendo norma similar en la Ley 40/1998, tal vez se debería acudir a la aplicación teleológica del artículo 23, para exigir la cuota correspondiente a la ganancia exonerada de gravamen.

Consideramos que lo apuntado, no obstante, se corresponde con situaciones de reversión cuyo planteamiento no sea precisamente la utilización elusiva del beneficio fiscal de la exoneración de plusvalías contemplada en el precepto comentado, toda vez que, de ser así, el procedimiento correctivo debería fijarse en figuras como la simulación negocial.

Sea como fuere, parecería oportuno que la norma contemplara, como lo hace el artículo 17, los efectos para los supuestos de revocación de la donación o de la condición de asociado, que comporte devolución de aportaciones que otorgaron el derecho a la deducción por el mecenazgo.

IV.2.8. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

Artículo 24. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

1. La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.
2. La entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración Tributaria, en la forma y en los plazos que se establezcan reglamentariamente, la información sobre las certificaciones expedidas.
3. La certificación a la que se hace referencia en los apartados anteriores deberá contener, al menos, los siguientes extremos:
 - a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
 - b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de esta Ley.
 - c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.
 - d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
 - e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
 - f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

La efectividad del derecho a las deducciones correspondientes por las donaciones efectuadas la condiciona el artículo 24 a la debida acreditación de las mismas mediante **certificación** expedida por la **entidad beneficiaria** en la que, además de los datos personales del donante y de la entidad donataria, se debe hacer constar lo siguiente:

1. Mención expresa de que la **entidad donataria** es una entidad **incluida** entre las beneficiarias a que se refiere el artículo 19 de la Ley 49/2002.
2. **Fecha e importe de los donativos** dinerarios.
3. **Documento público u otro documento auténtico** que acredite la entrega en el supuesto de donativos no dinerarios.
4. **Destino que la entidad donataria dará al objeto donado** en el cumplimiento de su finalidad específica o su objeto social.
5. Mención expresa del **carácter irrevocable** de la donación.

De otro lado, debe significarse que la previsión contemplada en el **apartado 2 de este artículo 24**, es objeto de **desarrollo reglamentario** en el artículo 6.2 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1270/2003, constando en el mismo que la **declaración informativa** a la cual se refiere dicho apartado, se realizará en el **mes de enero** de cada año, en relación con los donativos recibidos en el año inmediato anterior. La citada declaración informativa se articula a través del **modelo 182** aprobado por Orden HAC/3219/2003, de 14 de noviembre.

IV.3. Otras formas de mecenazgo.

IV.3.1. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

Artículo 25. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Ya nos referimos a estos convenios al hablar de que los ingresos derivados de esta figura resultaban ser rentas exentas para las ESFL, considerando tales, en función de la definición que contiene el artículo 25, a aquellos que determinan la obligación de difundir la participación económica del colaborador en la realización de las actividades propias de la entidad beneficiaria del mecenazgo.

La bonificación fiscal viene contemplada en el apartado 2 del precepto, significando a **las cantidades satisfechas o los gastos realizados** como partidas que tienen la consideración de **gastos deducibles** en la determinación de la base imponible del IS de la entidad colaboradora, o del IRNR de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, o en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF. Adviértase que la explícita referencia del precepto a «*los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa*» **excluye** de la aplicación de este incentivo fiscal a los empresarios y profesionales que apliquen el método de **estimación objetiva** para determinar sus rendimientos.

Respecto de la redacción de la norma, cabe resaltar cierta duda interpretativa, a nuestro juicio, derivada de la utilización del término «*ayuda económica*», y en concreto si la misma acoge no solamente a las ayudas **dinerarias** sino también aquellas que puedan realizarse **en especie**.

Ciertamente, cuando el apartado 2 del precepto se refiere, juntamente con las cantidades satisfechas, a «*los gastos realizados*», otorgando a ambos la condición de gastos deducibles, pudiera entenderse que la norma acoge el que se pueda articular la ayuda no sólo en dinero sino que también pueda hacerse en especie, si bien es verdad que «**gasto**» **contable** sólo aparecerá cuando demos salida a bienes del circulante y no del inmovilizado. Entenderíamos rigurosa, no obstante, la interpretación administrativa restrictiva de entender que con la referencia al «*gasto realizado*» se está refiriendo el precepto a considerar deducible, sólo a aquellos gastos que tengan **origen en servicios prestados por terceros** en favor de la entidad favorecida por el mecenazgo **cuyo pago asumiese el colaborador**.

Una última consideración que entendemos importante resaltar es la elevación a rango legal del criterio administrativo emanado de la DGT, de considerar que estos **convenios de colaboración no suponen una prestación de servicios** y, por tanto, **no están sujetos al IVA**.

Esto supondrá cierta **ventaja** para colaboradores que **no tienen derecho a deducirse el IVA**, o lo tienen limitado por estar en prorrata, dado que les resultará más atractivo el convenio de colaboración que suscribir contratos de patrocinio publicitario, al estar estos últimos sujetos a un IVA que no podrán recuperar. Contrariamente, también cabría esgrimir el caso opuesto, es decir, si la entidad beneficiaria del mecenazgo se encuentra en el régimen de prorrata en el IVA, circunstancia más que frecuente, la suscripción de contratos de patrocinio publicitario, sujetos y no exentos al IVA, le permitirá elevar aquélla y deducir más IVA soportado.

IV.3.2. Gastos en actividades de interés general.

Artículo 26. Gastos en actividades de interés general.

1. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1.º del artículo 3.º de esta Ley.

2. La deducción de los gastos en actividades de interés general a que se refiere el apartado anterior será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.

De no otorgarse en el artículo 26 la consideración de **deducibles** en la determinación de la base imponible del IS de la entidad o del IRNR de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes del IRPF acogidos al régimen de estimación directa a aquellos **gastos** que realicen estos sujetos pasivos **para fines de interés general**, entendiendo por tales a aquellos que describimos en los comentarios al artículo 3 de la Ley 49/2002, los mismos, y de ahí el beneficio fiscal instituido, podrían quedar bajo la consideración de liberalidades no deducibles a tenor de la previsión del artículo 14 de la Ley 43/1995.

IV.3.3. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Artículo 27. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.

2. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:

- a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.
- b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones Públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

.../...

.../...

- c) *Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.*
- d) *Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.*

3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

Primero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en los siguientes conceptos:

- a) *Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos.*

Se entenderá que no están realizadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente las inversiones efectuadas para la instalación o ampliación de redes de servicios de telecomunicaciones o de electricidad, así como para el abastecimiento de agua, gas u otros suministros.

- b) *Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo programa.*

Las citadas obras deberán cumplir los requisitos establecidos en la normativa sobre financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que al respecto puedan establecer los ayuntamientos afectados por el respectivo programa y el consorcio o el órgano administrativo encargado de su organización y ejecución.

- c) *Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.*

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicha inversión.

Esta deducción, conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no podrá exceder del 35 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y en las bonificaciones, y será incompatible para los mismos bienes o gastos con las previstas en la citada Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

.../...

.../...

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este número podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- a) En las entidades de nueva creación.*
- b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.*

Segundo. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.

El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2.º de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

Tercero. Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.

Cuarto. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

Sexto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9.º de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

4. La Administración Tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.

5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Utilizando la consideración que la exposición de motivos de la Ley 49/2002 otorga al precepto, **el artículo 27** viene a suponer la creación de un **marco jurídico único**, al que a partir de la vigencia de la Ley deberán ajustarse los **programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público** que se puedan establecer, sean de tipo social, cultural, etc., fijándose en el mismo su contenido máximo, duración y reglas básicas.

Así, establece su apartado segundo que la Ley que apruebe cada programa debe regular, al menos, el siguiente **contenido**:

- a) La **duración del programa**, que puede ser de hasta tres años.
- b) La creación de un **consorcio** o la designación de un **órgano administrativo** que se encargue de la ejecución del programa, que será a su vez el órgano certificante de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas.
- c) Las líneas básicas de las **actuaciones** que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento.
- d) Los **beneficios fiscales** aplicables a dichas actuaciones, dentro de los límites establecidos por la propia Ley 49/2002.

Igualmente, la Ley que apruebe el programa puede establecer, **como máximo, los beneficios fiscales siguientes**:

- a) **Deducciones de la cuota íntegra**. Los sujetos pasivos del IS, del IRPF que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del IRNR que operen en territorio español mediante establecimiento permanente pueden deducir de la cuota íntegra de su impuesto personal el **15% de los gastos e inversiones** que realicen en los siguientes conceptos:

- Adquisición de elementos del **inmovilizado material nuevos**, sin que se consideren como tales los terrenos.
- Rehabilitación de **edificios** y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado por el respectivo programa.

En este supuesto y en su precedente, el artículo 8.1 del Reglamento condiciona la aplicación del beneficio fiscal a que los bienes hayan entrado en funcionamiento antes de los seis meses anteriores a la fecha de finalización del acontecimiento de excepcional interés público específico y hayan obtenido la correspondiente certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de dicho Reglamento.

- Realización de **gastos de propaganda y publicidad** de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada. Caso contrario, la base de deducción se reduce al 25%.

A su vez, el artículo 8.2 del Reglamento considera cumplida dicha condición siempre y cuando sirva directamente para la promoción del acontecimiento por que su contenido favorezca la divulgación de su celebración y consista en:

1. La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías, vídeos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento.
2. La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocióne turísticamente el acontecimiento.
3. La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional como internacional.
4. La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.

b) Deducciones por donativos y aportaciones. Los sujetos pasivos del IS, del IRPF y los contribuyentes del IRNR que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, podrán aplicar las deducciones previstas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley por las donaciones y aportaciones que realicen en favor del consorcio encargado de la ejecución del programa. Así mismo, a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento les será de aplicación el régimen de **mecenazgo prioritario** en los términos del **artículo 22 de la Ley**, siempre que sean aprobados por el consorcio y, además, se realicen por cualquiera de las ESFL establecidas en el artículo 2 o por dicho consorcio.

c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Las transmisiones sujetas a dicho impuesto gozarán de una bonificación del 95% de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, a la realización de las inversiones con derecho a la deducción en la cuota íntegra.

d) Impuesto sobre Actividades Económicas. Se instituye el derecho a una bonificación del 95% en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

A estos efectos, las actividades que pueden ser objeto de la bonificación son las comprendidas dentro de la programación oficial del acontecimiento que determinen la necesidad de causar alta y tributar por el epígrafe o grupo correspondiente de las tarifas del impuesto, de

modo adicional y con independencia de la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas que correspondiera hasta ese momento a la persona o entidad solicitante del beneficio fiscal.

- e) **Otros impuestos y tasas locales.** Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán derecho a una bonificación del 95% en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

Determina el artículo 8.4 del Reglamento que, entre los tributos a que se refiere este apartado **no se entenderán comprendidos** el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y otros que no recaigan sobre las operaciones realizadas.

Cabe concluir significando que el precepto legal comentado se ve profusamente desarrollado a nivel reglamentario, dedicándose los artículos 9, 10 y 11 del Reglamento a pormenorizar con detalle el **procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales** por la Administración Tributaria, así como las certificaciones a realizar por el consorcio.

BIBLIOGRAFÍA

GIL DEL CAMPO, Miguel, *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*. (Ed. CISS. Marzo 2003).

HERRERO MALLOL, Carlos, *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*. (Ed. Aranzadi. 2003).

Memento Práctico Fiscal 2003. Págs. 1.593 a 1.612 (Ed. Francis Lefebvre S.A.).

Normacef Fiscal. (Ed. Estudios Financieros. 2003).

UCELAY SANZ, Ignacio, «Régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y de los incentivos al mecenazgo». (*Tribuna Fiscal* - Mayo 2003; Ed. CISS).