

CONTABILIDAD	ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y LA BASE IMPONIBLE	Núm.
TRIBUTACIÓN	DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS ENTIDADES SIN FINALIDAD LUCRATIVA	19/2000



JOSÉ MANUEL VELA BARGUES
ANDRÉS ARNAU PARADÍS

Universidad Jaime I

GREGORIO LABATUT SERER

Universidad de Valencia

Extracto:

La publicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, supuso una actualización de la legislación sobre fundaciones al mismo tiempo que ofrecía una regulación sistemática, ordenada y precisa en contraposición a la dispersión de normas que existía hasta la fecha. Dentro del Título II de la Ley, el Capítulo I «Régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos» regula el régimen fiscal de las entidades sin finalidad lucrativa que cumplan con los requisitos exigidos en dicho Capítulo. Sin embargo, las entidades que no cumplan con estos requisitos no se pueden acoger a este régimen tributario más favorable, y les es aplicable la Ley 43/1995 en sus artículos 133-135.

El objetivo principal de este trabajo es analizar las diferencias de carácter permanente que existen entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en las entidades sin finalidad lucrativa. Las diferencias de carácter temporal que puedan surgir quedan fuera del alcance de este estudio, si bien hay que indicar que son las mismas que para el resto de entidades y su tratamiento contable es similar.

Para ello, en primer lugar, partiremos de la definición de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que establece la Ley 30/1994 para analizar sus componentes y sus diferencias con la que se establece en los artículos 133-135 de la Ley 43/1995, así como el tratamiento contable de estas magnitudes contenido en el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades. En la última parte se analizan las particularidades sobre la cuota líquida, la cuota reducida y la cuota diferencial.

Sumario:

1. Introducción.
2. Objetivo y metodología.
3. La base imponible del Impuesto sobre Sociedades en las entidades sin finalidad lucrativa.
4. Análisis de los componentes de la base imponible.
 - 4.1. Rendimientos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica.
 - 4.2. Rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la entidad.
 - 4.3. Incrementos y disminuciones patrimoniales.
 - 4.4. Rentas exentas de tributación.
 - 4.5. Partidas no deducibles de la base imponible.
5. El tipo de gravamen y la cuota a pagar.
 - 5.1. La cuota líquida, la cuota reducida y la cuota diferencial.
6. Conclusiones.

Anexos.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Se ha hablado mucho sobre si las entidades sin finalidad lucrativa deben estar gravadas en el Impuesto sobre Sociedades o si, por el contrario, deben estar exentas, pues contribuyen a prestar unos servicios que hasta hace poco tiempo se consideraban como propios de los poderes públicos ¹.

El artículo 31 de la Constitución Española señala en su apartado 1 que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrán alcance confiscatorio». Y en su apartado 2 indica que «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía».

Volviendo a la Constitución, el artículo 103 indica que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales (...)». En la exposición de motivos de la Ley 30/1994 se establece la necesidad «de estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general (...) vistos la dificultad de los poderes públicos de atender plenamente ese interés general y el protagonismo que la sociedad reclama y entrega a las variadas entidades sin ánimo de lucro».

Por tanto, a la realización de actividades de interés general pueden colaborar con los poderes públicos otras instituciones de carácter privado. En consecuencia, si estas entidades no tributan, o tributan menos, es porque los recursos que no se detraen son destinados por los particulares a finalidades también públicas. Así entendido, la exención puede considerarse como una modalidad de la imposición.

¹ Para una análisis de la situación de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en otros países puede consultarse: DEL CAMPO, J.A., «Régimen fiscal comparado europeo sobre fundaciones» en el *Boletín del Centro de Fundaciones* n.º 49, Madrid 1992.

En este sentido MARTÍNEZ LAFUENTE (1996, pág. 22) indica que «los intereses generales no se sirven sólo desde el propio Estado, sino desde la misma sociedad que crea por su propia iniciativa, estructuras organizadas dirigidas precisamente al cumplimiento de fines de interés general, a lo que en época más reciente ha venido a sumarse la colaboración empresarial en el desarrollo de dichos fines».

Estas entidades, en palabras de ARIAS ABELLÁN (1995, pág. 12), «actúan no sin lucro sino sin ánimo de lucro cuando realizan actividades de interés general». La misma autora (1995, pág. 12), citando a García Añoberos, indica que «cuando se habla de actividades sin fin de lucro nos estamos refiriendo a un lucro del que no se dispone para fines personales, es decir, de entidades de carácter asociativo o fundacional que no pretenden obtener un beneficio de su actividad, para lo que establecen la adecuada política de precios, o que, si eventualmente lo obtienen lo dedican íntegramente a la misma actividad sin fin de lucro».

De este modo, y como venimos comentando, determinados fines de interés general son atendidos por instituciones creadas por la sociedad que liberan en parte a los poderes públicos de estas atenciones. Parece lógico pensar que estas organizaciones tengan exención subjetiva de tributar ya que los recursos han sido destinados a cubrir necesidades de interés general.

La publicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, supuso una actualización de la legislación sobre fundaciones, al mismo tiempo que ofrecía una regulación sistemática, ordenada y precisa en contraposición a la dispersión de normas que existía hasta la fecha. Dentro del Título II de la Ley, el Capítulo I «Régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos» regula el tratamiento fiscal, y el artículo 42 indica los requisitos exigidos que deben cumplir estas entidades para poder acogerse a este régimen:

1. Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, etc., o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.
2. Destinar a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las rentas netas.
3. En el caso de ser titulares de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda la existencia de dichas participaciones, así como que la titularidad de dichas participaciones coadyuva al mejor cumplimiento de los fines propios de la entidad.
4. Rendir cuentas anualmente al órgano correspondiente.
5. Aplicar su patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general.
6. No podrán ser destinatarios de las actividades de la entidad los asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes hasta cuarto grado.

7. Los cargos de representación de la entidad deben ser gratuitos y carecer de interés económico en los resultados de la actividad (art. 43).

Las entidades sin ánimo de lucro que no cumplan con estos requisitos no se pueden acoger a este régimen tributario más favorable. Nos encontramos, pues, ante dos regímenes fiscales aplicables a estas entidades y que podemos clasificar en dos grupos:

- A) Las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública que reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos a la participación privada en actividades de interés general (art. 42). Este régimen fiscal es más favorable.
- B) Las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos anteriores, y que les sea aplicable el régimen fiscal contenido en los artículos 133 al 135 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, de 27 de diciembre. Este régimen fiscal es menos favorable que el anterior y es aplicable también a uniones y federaciones de cooperativas, colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores, partidos políticos, etc.

2. OBJETIVO Y METODOLOGÍA

Como objetivo principal de este estudio se pretende analizar las diferencias de carácter permanente que existen entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en las entidades sin finalidad lucrativa. Las diferencias de carácter temporal que puedan surgir quedan fuera del alcance de este estudio, si bien hay que indicar que son las mismas que para el resto de entidades y su tratamiento contable es similar. Tampoco pretendemos abarcar toda la problemática existente entre la divergencia de estas dos magnitudes, sino sólo aquella que surja de la normativa específica de estas entidades ².

Para ello, en primer lugar, partiremos de la definición de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que establece la Ley 30/1994, posteriormente analizaremos sus componentes y sus diferencias con la que se establece en los artículos 133-135 de la Ley 43/1995, así como el tratamiento contable de estas magnitudes contenido en el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades. En la última parte se analizan las particularidades sobre la cuota líquida, la cuota reducida y la cuota diferencial.

² Para mayor información sobre esta problemática en las sociedades mercantiles puede consultarse LABATUT, G. Y LLOMBART, M. (1996).

3. LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS ENTIDADES SIN FINALIDAD LUCRATIVA

El hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, para cualquier tipo de entidad, lo constituye la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo (art. 4 de la Ley 43/1995). Sin embargo, la base imponible, que es para todo tipo de entidades la expresión numérica de la renta obtenida por la entidad, puede determinarse por el legislador de dos formas (GARCÍA, E., 1996, pág. 6):

- a) Siguiendo criterios única y exclusivamente fiscales, para lo cual deberá desarrollar la regulación aplicable a cada uno de los elementos que la forman, teniendo en cuenta su naturaleza y características; o
- b) Partiendo del beneficio contable, calculado por la propia entidad siguiendo los criterios establecidos por la normativa mercantil y sobre el que habrá de practicarse una serie de ajustes extracontables.

El artículo 10.3 de la Ley 43/1995 indica que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en régimen de estimación directa, se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Sin embargo, el artículo 135 de la misma Ley, en la que se indica cómo se calcula la base imponible del impuesto para las entidades parcialmente exentas, no hace referencia al resultado contable. Lo mismo ocurre con el artículo 50 de la Ley 30/1994 en el que se indica que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades que se acojan a dicha Ley estará constituida por: «La suma algebraica de los rendimientos netos positivos o, en su caso, negativos, obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, distinta de las contempladas en el artículo 48.2 de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la entidad y de los incrementos o disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen³».

Por tanto, nos encontramos con que el legislador ha optado para las sociedades mercantiles por partir del resultado contable para el cálculo de la base imponible del impuesto, mientras que para las entidades sin finalidad lucrativa opta por seguir criterios exclusivamente fiscales para el cálculo de la base imponible. De hecho, en el apartado 17 sobre la situación fiscal de la memoria que figura en la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos se añade un párrafo inicial que no figura en la memoria del PGC de 1990, «Información sobre la parte de los ingresos y resultados *que deben incorporarse* como base imponible a efectos del Impuesto sobre Sociedades».

³ Redacción muy similar a la que figura en el artículo 135.1 para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de aquellas entidades sin finalidad lucrativa que no se acojan a la Ley 30/1994.

Por otra parte el principio de correlación de ingresos y gastos nos indica que «el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la entidad ⁴».

El siguiente esquema sintetiza, para ambos tipos de entidades, los pasos a realizar para el cálculo de las diferentes magnitudes del Impuesto sobre Sociedades:

<i>Base imponible X Tipo impositivo</i>
<hr/>
Cuota íntegra
(-) <i>Deducciones y Bonificaciones</i>
<hr/>
Cuota líquida
(-) <i>200.000 (Sólo para entidades que se acojan a la Ley 30/1994 y realicen sólo prestaciones gratuitas)</i>
<hr/>
Cuota reducida
(-) <i>Retenciones y pagos a cuenta</i>
<hr/>
Cuota diferencial

4. ANÁLISIS DE LOS COMPONENTES DE LA BASE IMPONIBLE

La base imponible incluye, tanto para las entidades sin fines lucrativos que se rijan por la Ley 30/1994 (art. 50.1) como para las que se rijan por la Ley 43/1995 (art. 135.1), tres componentes:

1. Rendimientos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica.
2. Rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la entidad.
3. Incrementos y disminuciones patrimoniales.

⁴ Esta redacción es la que figura en la Adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, que es copia literal de la que figura en el PGC de 1990, a excepción de sustituir el vocablo *empresa* por *entidad*, más acorde con estas organizaciones.

4.1. Rendimientos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica ⁵.

a) Tratamiento fiscal en la Ley 30/1994.

Las entidades sin fines lucrativos pueden ejercer, además de la actividad propia que les da la razón de ser, actividades de carácter mercantil. Los rendimientos que puedan obtener en el ejercicio de la actividad propia no forman parte de la base imponible del impuesto y, por tanto, son renta no sujeta. Sin embargo, los rendimientos que procedan de la actividad mercantil sí que forman parte de la base imponible, aunque se contempla la posibilidad de exención. Así, el artículo 48.2 indica que «los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica resultarán gravados, si bien el Ministerio de Economía y Hacienda podrá, a solicitud de la entidad interesada, extender la exención mencionada anteriormente a estos rendimientos, siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad en los términos que se desarrollen reglamentariamente. A estos efectos se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en artículo 42.1 a) (fines de interés general), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas».

b) Tratamiento fiscal en los artículos 133-135 de la Ley 43/1995.

Estos rendimientos siempre formarán parte de la base imponible en las entidades que se rijan por esta Ley, aunque dichas explotaciones económicas coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, por tanto, no existe posibilidad de exención como en el caso anterior. Para el cálculo del importe de los rendimientos netos, el artículo 135 de la Ley 43/1995 nos remite a las normas previstas en el Título IV de la misma Ley, donde se detalla el modo de cálculo de la base imponible para todas las sociedades.

c) Tratamiento contable en la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.

Los ingresos obtenidos por una entidad sin fines lucrativos que constituyan su objeto o finalidad específica aumentarán el excedente de la entidad, con independencia de que estos ingresos se obtengan en el ejercicio de la actividad propia de la entidad o en una explotación económica. La cuenta de resultados de la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos reserva los siguientes epígrafes para estos rendimientos:

⁵ El concepto de *rendimientos de una explotación económica* viene definido en el artículo 133.3 de la Ley 43/1995 que, a su vez, es copia literal del artículo 5.2 de la anterior Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades: «Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los 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».

- B.1 Ingresos de la entidad por la actividad propia.
- B.2 Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil.
- B.3 Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.

Problema de la competencia desleal

Si bien queda delimitado cuándo el rendimiento de una actividad económica estará exento por coincidencia con el objeto social, creemos que puede plantear problemas el apartado de la competencia desleal, ya que los establecimientos como hospitales o centros educativos que se beneficien de estas ventajas fiscales difícilmente no realizarán competencia desleal con otros centros con el mismo objeto social, pero bajo otra forma jurídica. La Ley 3/1991, de 10 de enero, sobre Competencia Desleal establece las siguientes situaciones como de competencia desleal (arts. 5-17): actos contrarios a la buena fe, de confusión, de engaño, obsequios, primas y supuestos análogos, actos de denigración, de comparación, de imitación, de explotación de la reputación ajena, de violación de secretos, de inducción a la infracción contractual, de violación de normas, de discriminación y de venta a pérdida. Sin embargo, la Administración Tributaria entiende que la expresión *competencia desleal* empleada en la Ley 30/1994 no debe ser definida en los términos que utiliza la Ley 3/1991, al no ser ésta una norma tributaria, sino que será el análisis de cada explotación económica desarrollada con examen del sistema de precios aplicado, sus destinatarios, el volumen de ingresos generado y si se satisface con la misma una demanda no cubierta suficientemente por el mercado, lo que determina la existencia o no de competencia desleal respecto de explotaciones económicas similares desarrolladas por otras entidades no acogidas a la Ley 30/1994 (Resolución de 21 de mayo de 1997 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria).

Problema de los rendimientos negativos

En el caso de que la explotación económica que coincide con el objeto social obtenga rendimientos negativos (pérdidas) será preferible no solicitar la exención, ya que en este caso se pueden compensar estos rendimientos negativos con el resto de rendimientos que componen la base imponible, es decir, los del capital mobiliario e inmobiliario y los incrementos de capital.

PÉREZ DE AYALA (1998, págs. 72 y 73) indica que «históricamente las posturas respecto a los rendimientos que las fundaciones puedan obtener de aquellas actividades o explotaciones que sean precisamente y estatutariamente su objeto o fin social, su razón de ser, en suma, tales como la explotación de un hospital, de un complejo educativo, de la promoción de viviendas baratas, de instalaciones museísticas por cuya visita se cobre un precio y se obtenga un beneficio, han sido las siguientes:

- a) La doctrina se ha mostrado dividida;
- b) La Administración adoptaba la postura de denegar la exención porque tales explotaciones estatutarias fundacionales son, en suma, explotaciones económicas;

- c) La jurisprudencia entiende que este tipo de actividades, al llevarse a cabo sin ánimo de lucro y como realización del objeto existencial o específico (estatutario) de la fundación, no son explotaciones económicas y, por tanto, sus rendimientos no pueden gravarse por tal concepto ⁶».

CUADRO N.º 1: Tratamiento de los rendimientos obtenidos en el desarrollo de una actividad por la entidad sin finalidad lucrativa

Tratamiento fiscal en la Ley 30/1994		Tratamiento fiscal en los artículos 133-135 de la Ley 43/1995		Tratamiento contable de acuerdo con la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos	
Obtenidos en la actividad propia	Obtenidos en una explotación económica	Obtenidos en la actividad propia	Obtenidos en una explotación económica	Obtenidos en la actividad propia	Obtenidos en una explotación económica
No sujeto	Coincide con el fin propio	No coincide con el fin propio	No sujeto	Gravado	Aumenta el excedente de la entidad
	Exento	Gravado			

4.2. Rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la entidad.

a) Tratamiento fiscal en la Ley 30/1994.

Estos rendimientos forman parte de la base imponible, si bien no se computará el 30 por 100 de los intereses, explícitos o implícitos, derivados de la cesión a terceros de capitales propios de la entidad y de los rendimientos derivados del arrendamiento de los bienes inmuebles que constituyan el patrimonio fundacional. Esta deducción se elevará al 100 por 100 en el caso de rendimientos procedentes del arrendamiento de los bienes inmuebles que integren la dotación fundacional. Para disfrutar de esta reducción será preciso, en todo caso, que los citados rendimientos se destinen en el plazo de un año a partir de su obtención a la realización de los fines de interés general.

⁶ Así, la Sentencia de 20 de septiembre de 1994 de la Audiencia Nacional indicaba que «forma parte de su objeto social la prestación de asistencia a enfermos que tengan recursos económicos» siempre que, y tal como se redactaba en los estatutos, «los fondos que se recauden por estancias e intervenciones quirúrgicas de los enfermos pensionistas incrementarán el presupuesto de ingresos de la Fundación Hospital de los Santos Reyes, dedicándose en preferencia a cubrir los gastos de estancias que produzcan enfermos pobres».

Este requisito puede plantear algún problema debido a lo que se entiende por *obtención*, ya que se puede producir el devengo de estos ingresos y el cobro posponerse algún tiempo. Si bien, tanto para el cálculo del resultado contable como para el de la base imponible, es el devengo el criterio aplicable, creemos que en este caso es de aplicación el momento del cobro a tenor de lo expuesto en el Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, que en su artículo 14 indica que «a los solos efectos de determinar los ingresos o las rentas a que se refiere este apartado (art. 25 de la Ley 30/1994 sobre el destino de rentas e ingresos), y sin que ello incida en el cálculo de los impuestos correspondientes a los mismos, tales ingresos o rentas se entenderán obtenidos en el momento de su cobro efectivo por la fundación». Aunque esta matización se realiza para una finalidad específica, creemos que también es aplicable al requisito para reducir en un 30 por 100 o en un 100 por 100 de los rendimientos derivados del arrendamiento de los bienes inmuebles que constituyan el patrimonio fundacional.

Otro problema que se puede plantear es la delimitación de los componentes de la dotación fundacional, ya que en función de si los bienes inmuebles arrendados forman o no parte de la dotación fundacional sus rendimientos estarán exentos de tributación o gravados en un 70 por 100. El artículo 10.2 de la Ley 30/1994 indica que «tendrán, asimismo, la consideración legal de dotación los bienes y derechos que durante la existencia de la Fundación se afecten por el fundador o el Patronato, con carácter permanente, a los bienes fundacionales». Entendemos que es relativamente sencillo eludir el gravamen de estos rendimientos con tan sólo afectar los inmuebles arrendados a la dotación fundacional, aunque esta afectación deba hacerse mediante escritura pública. Por otra parte, el término *dotación fundación* es exclusivo de las fundaciones, cabe entender que en ningún caso las asociaciones declaradas de utilidad pública se pueden deducir el 100 por 100 del alquiler de bienes inmuebles.

Otro punto de interés es el diferente trato fiscal de los rendimientos procedentes del capital mobiliario atendiendo a su procedencia: de participaciones en capital o de la cesión a terceros de capitales propios. Por su parte, los rendimientos de la participación en fondos de inversión tienen la consideración fiscal de incrementos de patrimonio. Así, los rendimientos de las participaciones en capital están gravados en un 100 por 100, mientras que los procedentes de la cesión a terceros de capitales propios, tanto si son intereses explícitos como implícitos, sólo se computarán en un 70 por 100, siempre y cuando cumplan con el requisito que hemos expuesto para la exención de los rendimientos del capital inmobiliario. Con esta decisión parece, como indica MARTÍNEZ (1996, pág. 158), que «se tiende a favorecer la tradicional inversión de las fundaciones en títulos de renta fija».

b) Tratamiento fiscal en los artículos 133-135 de la Ley 43/1995.

En todo caso se computará el 100 por 100 de las rentas obtenidas por estos conceptos, no se contempla la posibilidad de la deducción del 30 por 100 para los intereses y los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes. Por tanto, aquí nos encontramos con un tratamiento fiscal mucho más favorable para las entidades que se puedan acoger a la Ley 30/1994.

c) Tratamiento contable en la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.

El epígrafe 4 «Otros ingresos» de la cuenta de resultados de la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos incluye los ingresos por arrendamiento y, en todo caso, aumentan el resultado del ejercicio los devengados en el período. Los epígrafes 6, 7, 8 y 9 de la columna de ingresos de la cuenta de resultados están destinados a los distintos ingresos de carácter financiero. También en este caso para el cálculo del resultado contable como para el de la base imponible es de aplicación el principio de devengo, aunque, como hemos visto, para el cumplimiento de determinados requisitos en la normativa fiscal, se entienda al momento del cobro y no del devengo.

CUADRO N.º 2: Porcentaje de exención, de acuerdo con la Ley 30/1994, de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad

Rendimientos de la cesión a terceros de capitales propios (intereses)	Rendimientos de la participación en capital (dividendos)	Arrendamientos de bienes inmuebles	Arrendamientos de bienes inmuebles que integren la dotación fundacional	Rendimientos de fondos de inversión y de la venta de activos financieros
30%	0%	30%	100%	Se consideran incrementos de patrimonio

4.3. Incrementos y disminuciones patrimoniales.

a) Tratamiento fiscal en la Ley 30/1994.

Los incrementos y disminuciones patrimoniales forman parte de la base imponible, sin embargo, el artículo 48.1 establece que no estarán gravadas ni las adquisiciones ni las transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. En las transmisiones a título gratuito el incremento de patrimonio se calculará como diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable, y se debe entender que se realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica, si se especifica este hecho o bien se entreguen a otra entidad que los destine a esa actividad. Respecto a las adquisiciones a título gratuito, se puede plantear el problema de si el destino al objeto social o finalidad específica tiene que ser directo o, por el contrario, se puede invertir en activos que produzcan rentas con las que financiar el objeto social.

Por su parte, el artículo 52⁷ modificado en la disposición final primera de la Ley 43/1995 indica en su redacción actual que «gozarán de exención los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en las transmisiones onerosas de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en los fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubiesen poseído, al menos con un año de antelación, cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas».

Se podría plantear la duda (PEDREIRA, 1996, pág. 48) «de si la exención tan sólo alcanza al inmovilizado afecto a las actividades exentas o si también incluye al perteneciente a explotaciones económicas no exentas, ya que se dice que las nuevas inversiones tienen que estar relacionadas con las actividades exentas».

En la redacción inicial sólo se hacía referencia a los activos materiales fijos, por lo que en el caso de activos inmateriales y, sobre todo, activos financieros, estaban gravados en todo caso. También planteaba problema el término *no afecto*, referido tanto a actividades orientadas a cumplir el fin social como a bienes improductivos, en ambos casos el incremento de patrimonio reinvertido en actividades exentas no formaba parte de la base imponible.

b) Tratamiento fiscal en los artículos 133-135 de la Ley 43/1995.

También para las entidades que se acojan a esta Ley se contemplan exenciones para los incrementos de patrimonio. Así el artículo 134 apartado 1.c) nos indica que estarán exentas las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica. Hay que suponer, por omisión, que cuando se transmitan bienes afectos a una actividad mercantil y los fondos obtenidos se reinviertan en actividades exentas, la variación patrimonial producida formará parte de la base imponible, a diferencia de lo que ocurría con la Ley 30/1994.

El artículo 135 nos indica el modo de cálculo de los incrementos de patrimonio y nos remite a la normativa general del impuesto contenida en el artículo 15.11, en el que se contempla la deducción del importe de la depreciación monetaria de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de

⁷ En su redacción inicial el artículo 52 indicaba que «gozarán de exención los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto en las transmisiones de elementos materiales del activo fijo necesarios para la realización de sus explotaciones, siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta, con los requisitos y condiciones establecidos en el Impuesto sobre Sociedades, o bien que dicho importe total se destine a nuevas inversiones en bienes afectos a las actividades exentas. Lo dispuesto en el apartado anterior será igualmente aplicable a los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en las transmisiones de elementos materiales de activos fijos no afectos a la obtención de rentas gravadas, cuando el producto total obtenido se destine, en los mismos términos que los señalados en el apartado anterior, a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas».

elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial, y en el artículo 21.1⁸ se especifica el diferimiento del incremento de patrimonio por reinversión en los 7 años posteriores a su obtención.

c) Tratamiento contable en la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.

Los incrementos de patrimonio en la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos figuran en los epígrafes 10-14 de la cuenta de resultados, y su tratamiento contable es el siguiente:

- Transmisiones lucrativas: se consideran como donaciones o subvenciones y se registrarán como gastos (pérdidas) del período por el valor neto contable, tanto si los bienes transmitidos estaban afectos a la actividad propia de la entidad como a la actividad mercantil.
- Transmisiones onerosas: se considerará como beneficio o pérdida extraordinaria del ejercicio la diferencia entre el valor de transmisión (cuantía efectivamente satisfecha por la operación) y el valor neto contable.
- Adquisiciones lucrativas: se considerarán como ingresos a distribuir en varios ejercicios por el valor venal (BOICAC n.º 6, 1991). Se imputarán a resultados como ingresos de carácter ordinario (ingresos propios de la entidad), si se trata de bienes afectos a la actividad propia, y como ingresos extraordinarios, si están afectos a la actividad mercantil (norma 21.^a de valoración de la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos). El tratamiento contable de las subvenciones de capital recibidas para colaborar con los fines propios de estas entidades fue un tema muy debatido por el grupo de trabajo que elaboró dichas normas, de hecho en los distintos proyectos que fueron apareciendo su tratamiento contable era de ingresos del ejercicio, mientras que en la redacción definitiva se optó por el de ingresos a distribuir en varios ejercicios.
- Adquisiciones onerosas: no suponen variación patrimonial.

⁸ A este respecto el artículo 21.1 de la Ley 43/1995 indica que «no se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores». Pero el punto 3 del mismo artículo indica que «el importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo al que se refiere el apartado 1, o, tratándose de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección de sujeto pasivo».

CUADRO N.º 3: Tratamiento fiscal en la Ley 30/1994 y en los artículos 133-135 de la Ley 43/1995, de los incrementos y disminuciones patrimoniales

Adquisiciones y transmisiones lucrativas

Adquisiciones lucrativas		Transmisiones lucrativas			
Se destinan al cumplimiento del fin propio de la entidad	Se destinan a la actividad mercantil	Transmisiones de bienes afectos al fin propio de la entidad		Transmisiones de bienes no afectos al fin propio de la entidad	
		Se realizan en cumplimiento de su finalidad específica	No se realizan en cumplimiento de su finalidad específica	Se realizan en cumplimiento de su finalidad específica	No se realizan en cumplimiento de su finalidad específica
Exentos	Gravados	Exentos	Gravados	Exentos	Gravados

Adquisiciones y transmisiones onerosas

Adquisiciones onerosas		Transmisiones onerosas			
Se destinan al cumplimiento del fin propio de la entidad	Se destinan a la actividad mercantil	Transmisiones de bienes afectos al fin propio de la entidad		Transmisiones de bienes no afectos al fin propio de la entidad	
		Los recursos obtenidos se destinan a los fines propios	Los recursos obtenidos no se destinan a los fines propios	Los recursos obtenidos se destinan a los fines propios	Los recursos obtenidos no se destinan a los fines propios
No se produce variación patrimonial	No se produce variación patrimonial	Exentos (1)	Gravados	Exentos (1) (2)	Gravados

(1) Con los requisitos expuestos en los puntos 4.3.a) y b).

(2) Estos rendimientos están gravados para las entidades que se rijan por los artículos 133-135 de la Ley 43/1995.

4.4. Rentas exentas de tributación.

Aunque en los puntos anteriores ya se han comentado aspectos relacionados con la exención de los rendimientos que forman la base imponible, las dos Leyes estudiadas elaboran una lista cerrada de deducciones que pasamos a analizar.

a) *Rentas exentas según la Ley 30/1994.*

El artículo 48.1 de esta Ley señala que gozarán de exención:

- Los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica; y
- Los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo.

En ambos casos los rendimientos se deben obtener o realizar en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Por su parte, el artículo 49 repite y añade otras rentas e ingresos que también están amparados por la exención:

1. Las cuotas satisfechas por sus asociados;
2. Las subvenciones obtenidas del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales y otros organismos o entes públicos, siempre y cuando se apliquen a la realización de los fines de la entidad y no vayan destinados a financiar la realización de explotaciones económicas;
3. Los derivados de adquisiciones a título lucrativo para colaborar en los fines de la entidad;
4. Los obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general, contemplados en la Ley; y
5. Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica en los términos contemplados en el artículo 48.

Como vimos en el apartado de los componentes de la base imponible, no figuraban los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social, por tanto, creemos innecesario incluir éstos en las actividades exentas, ya que esta actividad no está sujeta al impuesto. Lo mismo ocurre para las cuotas pagadas por los asociados y las subvenciones obtenidas del Estado, etc., ya que no están sujetas al impuesto.

Los rendimientos obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general quedan exentos (art. 49.4), por tanto, no cabe su consideración como ingresos de publicidad que pudieran estar gravados. En la adaptación del PGC a las entidades sin

finés lucrativos, estos ingresos figuran en la cuenta 723, Ingresos de patrocinadores y colaboraciones que, a su vez, contiene tres subcuentas para distinguir el patrocinio, el patrocinio publicitario y las colaboraciones empresariales ⁹.

Respecto a la exención de adquisiciones a título gratuito, creemos más acertada la redacción del artículo 49.3 (para *colaborar* con los fines de la entidad) que la del artículo 48 (*obtengan o realicen* en cumplimiento de su objeto o finalidad específica), ya que como señala ARIAS J. (1995, pág. 33) «no imaginamos que una herencia pueda obtenerse en cumplimiento del objeto o finalidad específica de una entidad sin ánimo de lucro, excepto en el caso de que el objeto o finalidad específica sea la eutanasia de las señoras ricas».

b) Rentas exentas según los artículos 133-135 de la Ley 43/1995.

El artículo 134.1 indica las rentas exentas para las entidades que se rijan por esta Ley, y se especifican las siguientes:

- a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.
- b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica.

Tal como expusimos anteriormente, el apartado a) es innecesario, ya que esos rendimientos se consideran renta no sujeta al impuesto. Las diferencias respecto a las exenciones de la Ley 30/1994 es que en estas entidades no se especifican como rendimientos exentos las cuotas satisfechas por los asociados ni los obtenidos por medio de convenios de colaboración, aunque al no estar incluidas en los componentes de la base imponible son rendimientos no sujetos y, por tanto, exentos de tributar.

⁹ El artículo 68 de la Ley 30/1994 define lo que se entiende *por convenio de colaboración en actividades de interés general* «aquél por el cual las entidades a que se refiere el capítulo I (las reguladas por la Ley 30/1994) a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1 a), se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios».

4.5. Partidas no deducibles de la base imponible.

a) Partidas no deducibles según la Ley 30/1994.

El artículo 51 de esta Ley indica las partidas que no tienen la consideración de deducibles y señala, además de las establecidas por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, las siguientes:

1. Los gastos imputables, directa o indirectamente, a las operaciones exentas. Por el contrario, los gastos imputables, directa o indirectamente, a las operaciones gravadas tendrán la consideración de partidas deducibles.
2. Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las actividades 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 de la porción del elemento patrimonial afecto a la realización de dicha actividad.
3. Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, los excedentes que, procedentes de operaciones económicas, se destinen al sostenimiento de actividades exentas.
4. El exceso de valor atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando la entidad no realice explotaciones económicas, los únicos gastos deducibles serán aquellos que se deriven de la administración de los bienes muebles o inmuebles que supongan rendimientos gravados para la entidad.

En el caso de que existan gastos comunes a las dos actividades, habrá que establecer un criterio de reparto para imputar indirectamente estos gastos. En la Ley no se especifica ningún criterio, por lo que entendemos que la entidad puede establecer el que estime razonable. Pensamos que un criterio de reparto adecuado sería el porcentaje de ingresos de cada actividad respecto al total de ingresos de las dos actividades. Sería el caso, por ejemplo, de una fundación que aparte de la actividad propia realice la explotación de una cafetería.

En algunos casos en estas entidades puede ser común la remuneración del trabajo por debajo de su valor de mercado, la diferencia se podría considerar como una aportación en especie a la entidad (caso de voluntarios cualificados a los que se les pague una asignación, aparte del reembolso de los gastos). En este caso, podríamos preguntarnos si el gasto deducible debería ser el realmente pagado o el que se debería pagar en condiciones normales de mercado. El punto 4 nos indi-

ca que sólo será deducible como gasto el que se haya declarado a efectos de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; por otra parte no se puede retener un importe sobre una retribución no pagada.

También podría considerarse si el exceso de valor del trabajo realizado debería aumentar la base imponible, ya que se puede entender como una subvención en prestación de servicios. Si este trabajo se aplica a una actividad exenta, este exceso no aumenta la base imponible, el artículo 49 que enumera las rentas e ingresos amparados por la exención indica en su apartado 3: «los derivados de adquisiciones a título lucrativo para colaborar en los fines de la entidad». Cuando se trate de trabajo aplicado a actividades no exentas, entendemos que sí que deberían aumentar la base imponible y, a tenor del punto 4 anterior, no se podría deducir como gasto que compensaría el ingreso, y, por tanto, el efecto sobre el resultado sería nulo. Hay autores, como ARIAS J. (1995, pág 45)¹⁰, que opinan de forma muy diferente al indicar que «cuando este valor trabajo se aplica a la explotación económica que constituye la finalidad u objeto de la entidad es un gasto deducible como una catedral».

b) Partidas no deducibles según los artículos 133-135 de la Ley 43/1995.

El artículo 135 de esta Ley indica los gastos fiscalmente no deducibles para aquellas entidades que se acojan a este régimen y coinciden, aunque con diferente redacción, con los de la Ley 30/1994, por tanto, es aplicable lo comentado en el apartado anterior.

5. EL TIPO DE GRAVAMEN Y LA CUOTA A PAGAR

El tipo de gravamen y la cuota íntegra.

El artículo 53 de la Ley 30/1994 señala que «la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos anteriores será gravada al tipo del 10 por 100».

Por su parte el artículo 26 apartado 2.e) de la Ley 43/1995 indica que tributarán al 25 por 100 «las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994 (...)».

¹⁰ El mismo autor cita la norma 9.2 del acuerdo de 10 de octubre de 1980 con la Santa Sede (BOE del 9-5-1991) que puede ser el origen de estas interpretaciones y que textualmente expone «únicamente a los efectos de la determinación de la base imponible de las actividades económicas realizadas por entidades religiosas, se computará como gasto deducible una cantidad igual al resultado de multiplicar la cuantía del salario adecuado a la actividad y horario realizado, por el número de miembros de la comunidad que colaboren en el desarrollo de la explotación económica».

Los comentarios que se exponen a continuación, aunque referidos para las entidades que se acojan a la Ley 30/1994, son válidos también para las entidades sin fines lucrativos que se rijan por la Ley 43/1995, excepto en lo relativo a la reducción adicional de 200.000 a deducir de la cuota líquida.

5.1. La cuota líquida, la cuota reducida y la cuota diferencial.

a) La cuota líquida.

El artículo 54 de la Ley 30/1994 indica que «sobre la cuota íntegra obtenida conforme al artículo anterior, se aplicarán, cuando proceda, las deducciones y bonificaciones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades». Esta Ley no especifica deducciones ni bonificaciones propias para las entidades que se acojan a ella, aunque sí una reducción, como veremos a continuación, por tanto, hay que entender que son las mismas que figuran en la normativa general del impuesto.

b) La cuota reducida.

El artículo 55 indica que «la cuota líquida determinada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior se minorará en la cantidad de 200.000 pesetas cuando el sujeto pasivo de este impuesto sea una fundación o asociación de utilidad pública, comprendida dentro del ámbito de aplicación del presente Título que realice exclusivamente prestaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de esta reducción pueda resultar negativa».

Por tanto, nos encontramos que, además de las deducciones y bonificaciones comunes a todas las entidades, aquellas que cumplan con los requisitos anteriores tendrán una reducción adicional. La exigencia de gratuidad, como indica DE LUIS DÍAZ (1998, pág. 100), «se refiere a las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica de la entidad y que la reducción afectará a la cuota correspondiente a los demás ingresos que obtenga, principalmente los que puedan producir los bienes y derechos que integren su patrimonio», ya que una «entidad que realice exclusivamente prestaciones gratuitas no tendrá ingresos y no originará cuota del impuesto que pueda beneficiarse de esta reducción».

c) La cuota diferencial.

El artículo 56 indica que «la cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida o, en su caso, la cuota reducida, en el importe de las retenciones, pagos e ingresos a cuenta efectuados. Cuando dichas retenciones, pagos e ingresos a cuenta superen la cuota líquida o, en su caso, la cuota reducida, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso».

Se suprime la denominada tributación mínima ¹¹, muy criticada en nuestro ordenamiento jurídico, tanto para las entidades reguladas por el Título II de la Ley 30/1994 como para las reguladas por los artículos 133 y siguientes de la Ley 43/1995, por lo que las retenciones sobre rendimientos obtenidos por estas entidades que excedan de la cuota líquida, o en su caso la cuota reducida, deberán ser devueltas por la Administración.

6. CONCLUSIONES

Si analizamos los modelos de cuenta de resultado que figuran en la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, se observa que en el apartado de los ingresos figuran tanto los que lo son como consecuencia del desarrollo de la actividad propia de la entidad como los que se puedan obtener al ejercer una actividad económica o cualquier forma de obtención de rentas. Por su parte, en la columna de los gastos también se relacionan todos los necesarios tanto para la obtención de los ingresos en el caso de actividades económicas como aquellos necesarios para cumplir con los fines propios de la entidad (Anexo I).

Sin embargo, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para estas entidades (art. 50 de la Ley 30/1994 y art. 135 de la Ley 43/1995) está constituida tan sólo por tres componentes, a saber, la suma algebraica de los rendimientos netos positivos o, en su caso, negativos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y de los incrementos o disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen, y, como hemos analizado, en determinadas situaciones, hay exenciones parciales o totales para que las partidas anteriores no aumenten la base imponible.

Esta estimación de la base imponible se aparta de la que contempla la Ley 43/1995 para las sociedades empresariales en la que ésta se calcula partiendo del resultado contable, determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, corrigiéndolo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha Ley.

Por tanto, en relación a las entidades sin fines lucrativos, más que hablar de diferencias entre el resultado contable del ejercicio y el resultado fiscal, creemos más adecuado hablar de la parte de los ingresos y resultados que deben incorporarse como base imponible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, las diferencias permanentes entre el resultado contable y la base imponible que en el ámbito empresarial se pueden considerar como concretas y delimitadas, en las entidades sin fines lucrativos estas diferencias no son una lista de conceptos cerrados, ya que si bien quedan delimitados los componentes de la base imponible no es así con los componentes del resultado contable en el que se incluyen de manera genérica todos los ingresos del ejercicio y los gastos necesarios para la obtención de aquéllos (igual que en la contabilidad empresarial).

¹¹ La tributación mínima aplicable a las entidades parcialmente exentas consistía en el importe de las retenciones producidas sobre los ingresos (especialmente en los ingresos de carácter financiero).

Las diferencias temporales que puedan surgir como consecuencia de un criterio de imputación temporal contable diferente al fiscal y que se compensan en ejercicios posteriores son las mismas que surgen de la aplicación de las normas de la contabilidad empresarial y de la Ley 43/1995. Tampoco existen diferencias respecto a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, ya que, en lo no previsto por la Ley 30/1994, se aplicarán las normas tributarias generales y, en particular, las del Impuesto sobre Sociedades, así lo expone el artículo 40.2 de la citada Ley. El artículo 23.1 de la Ley 43/1994 indica que «las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos». Por tanto, al igual que ocurre en el ámbito empresarial, pueden surgir activos como consecuencia de bases imponibles negativas, aunque la posibilidad de realización de estos activos sea en muchos casos escasa, y en aplicación del principio de prudencia no se deberían registrar.

Lo mismo hay que decir sobre las bonificaciones y deducciones en la cuota del impuesto, a las que hay que añadir una reducción de 200.000 pesetas cuando la entidad realice exclusivamente prestaciones gratuitas.

ANEXO I

Cuenta de resultados

Ejercicio ____

DEBE	HABER
<p>A) GASTOS</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ayudas monetarias y otros <ol style="list-style-type: none"> a) Ayudas monetarias b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno c) Reintegro de ayudas y asignaciones 2. Aprovisionamientos 3. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación 4. Gastos de personal <ol style="list-style-type: none"> a) Sueldos, salarios y asimilados b) Cargas sociales 5. Dotaciones por amortizaciones de inmovilizado 6. Otros gastos <ol style="list-style-type: none"> a) Servicios exteriores b) Tributos c) Otros gastos de gestión corriente d) Dotación al fondo de reversión 7. Variación de las provisiones de la actividad 	<p>B) INGRESOS</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ingresos de la entidad por la actividad propia <ol style="list-style-type: none"> a) Cuotas de usuarios y afiliados b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados 2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil 3. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación 4. Otros ingresos <ol style="list-style-type: none"> a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente b) Otras subvenciones afectas a la actividad mercantil c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos 5. Trabajos efectuados por la entidad para el inmovilizado

Cuenta de resultados (continuación)

Ejercicio _____

DEBE	HABER
<p>I. RESULTADOS POSITIVOS DE EXPLOTACIÓN (B1 + B2 + B3 + B4 + B5 – A1 – A2 – A3 – A4 – A5 – A6 – A7)</p> <p>8. Gastos financieros y gastos asimilados</p> <p>a) Por deudas con entidades del grupo</p> <p>b) Por deudas con entidades asociadas</p> <p>c) Por deudas con terceros y gastos asimilados</p> <p>d) Pérdidas de inversiones financieras</p> <p>9. Variación de las provisiones de inversiones financieras</p> <p>10. Diferencias negativas de cambio</p> <p>II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (B6 + B7 + B8 + B9 – A8 – A9 – A10)</p> <p>III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (AI + AII – BI – BII)</p> <p>11. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control</p> <p>12. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control</p> <p>13. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias</p> <p>14. Gastos extraordinarios</p> <p>15. Gastos y pérdidas de otros ejercicios</p> <p>IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (B10 + B11 + B12 + B13 + B14 – A11 – A12 – A13 – A14 – A15)</p>	<p>I. RESULTADOS NEGATIVOS DE EXPLOTACIÓN (A1 + A2 + A3 + A4 + A5 + A6 + A7 – B1 – B2 – B3 – B4 – B5)</p> <p>6. Ingresos de participaciones en capital</p> <p>a) En entidades del grupo</p> <p>b) En entidades asociadas</p> <p>c) En entidades fuera del grupo</p> <p>7. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado</p> <p>a) De entidades del grupo</p> <p>b) De entidades asociadas</p> <p>c) De entidades fuera del grupo</p> <p>8. Otros intereses e ingresos asimilados</p> <p>a) De entidades del grupo</p> <p>b) De entidades asociadas</p> <p>c) Otros intereses</p> <p>d) Beneficios en inversiones financieras</p> <p>9. Diferencias positivas de cambio</p> <p>II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS (A8 + A9 + A10 – B6 – B7 – B8 – B9)</p> <p>III. RESULTADOS NEGATIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (BI + BII – AI – AII)</p> <p>10. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control</p> <p>11. Beneficios por operaciones con obligaciones propias</p> <p>12. Subvenciones, donaciones y legados de capital y otros afectos a la actividad mercantil traspasados al resultado del ejercicio</p> <p>13. Ingresos extraordinarios</p> <p>14. Ingresos y beneficios de otros ejercicios</p> <p>IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS (A11 + A12 + A13 + A14 + A15 – B10 – B11 – B12 – B13 – B14)</p>

Cuenta de resultados (continuación)

Ejercicio ____

DEBE	HABER
V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS (AIII + AIV – BIII – BIV) 16. Impuesto sobre Sociedades 17. Otros impuestos	V. RESULTADOS NEGATIVOS ANTES DE IMPUESTOS (BIII + BIV – AIII – AIV)
VI. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO) (AV – A16 – A17)	VI. EXCEDENTE NEGATIVO DEL EJERCICIO (DESAHORRO) (BV + A16 + A17)

ANEXO II**Partidas de ingresos en la cuenta de resultados gravadas en el Impuesto sobre Sociedades**

HABER	BASE IMPONIBLE (LEY 30/1994)	BASE IMPONIBLE (LEY 43/1995)
B) INGRESOS		
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia		
a) Cuotas de usuarios y afiliados	NO	NO
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones ..	NO	NO
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio	NO	NO
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados	NO	NO
2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil	SÍ (1)	SÍ
3. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	SÍ (1)	SÍ
4. Otros ingresos		
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	SÍ (2)	SÍ
b) Otras subvenciones afectas a la actividad mercantil	SÍ (1)	SÍ
c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos	NO (4)	NO (4)
5. Trabajos efectuados por la entidad para el inmovilizado	NO	NO

HABER	BASE IMPONIBLE (LEY 30/1994)	BASE IMPONIBLE (LEY 43/1995)
6. Ingresos de participaciones en capital	SÍ	SÍ
7. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado	SÍ (2)	SÍ
8. Otros intereses e ingresos asimilados	SÍ (2)	SÍ
9. Diferencias positivas de cambio	SÍ (5) (i)	SÍ (5) (i)
10. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control	SÍ (3)	SÍ
11. Beneficios por operaciones con obligaciones propias	SÍ	SÍ
12. Subvenciones, donaciones y legados de capital y otros afectos a la actividad mercantil traspasados al resultado del ejercicio ..	NO (6)	NO (6)
13. Ingresos extraordinarios	NO (7)	NO (7)
14. Ingresos y beneficios de otros ejercicios	NO (7)	NO (7)

(1) Véase punto 4.1.

(2) Véase punto 4.2.

(3) Véase punto 4.3.

(4) El artículo 13.1 de la Ley 43/1995 indica que «no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables», sin embargo, en el apartado 2 de este artículo se indican unas excepciones a la regla anterior, en las que en determinadas situaciones sí serán deducibles algunas dotaciones para cubrir riesgos previsibles.

(5) En la Ley 43/1995 no se hace ninguna referencia a esta partida, por tanto, se acepta el criterio contable.

(6) Incrementan la base imponible del ejercicio en que se reciben por el valor de mercado. Contablemente, tienen la consideración de ingresos a distribuir en varios ejercicios por su valor venal.

(7) No forman parte de la base imponible. Ejemplo: rehabilitación de créditos dados por perdidos.

BIBLIOGRAFÍA

ARIAS ABELLÁN, M. D.: *Las fundaciones en el impuesto sobre sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

ARIAS VELASCO, J.: *La fiscalidad de las fundaciones sin ánimo de lucro*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1995.

BARCELÓ RICO-AVELLÓ, G. et al.: *Regímenes fiscales especiales en el impuesto sobre sociedades*. Editorial Constitución y Leyes S.A., Madrid, 1996.

DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, F.: *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*. Editoriales de Derechos Reunidas, Madrid, 1998.

- GARCÍA ARTHUS, E.: «Resultado contable y base imponible en el nuevo impuesto sobre sociedades». *Partida Doble* n.º 65, marzo 1996. Madrid.
- LABATUT SERER, G. y LOMBART FUERTES, M.: «Diferencias permanentes y temporales por la aplicación del método del efecto impositivo según la nueva Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades». *Técnica Contable* n.º 566, febrero 1996. Madrid.
- LEY 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. BOE de 25 de noviembre de 1994.
- LEY 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- MARTÍNEZ LA FUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo, Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*. Aranzadi Editorial, Pamplona. 1996.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «Fiscalidad de las entidades religiosas en virtud de la Ley 30/1994 (Fundaciones) y la Ley 43/1995 (Impuesto sobre Sociedades)». *Impuestos* n.º 15/16. Editorial La Ley, Madrid, 1996.
- PÉREZ DE AYALA, J. L.: «Las fundaciones ante el impuesto sobre sociedades» en *Las fundaciones, su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*. Director: Ignacio Olmos Vicente. Fundación Universitaria San Pablo-CEU Dykinson, Madrid, 1998.
- REAL DECRETO 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal. BOE de 6 de marzo de 1996.
- REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades. BOE de 14 de mayo de 1998.
- RESOLUCIÓN de 21 de mayo de 1997, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se adapta el PGC a las entidades sin ánimo de lucro.