

# EFFECTOS FISCALES DE LA ADAPTACIÓN CONTABLE DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (RD 1491/2011)

**ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
URJC*

## **Extracto:**

LA base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina corrigiendo el resultado contable con los ajustes fiscales (art. 10.3). En el ámbito de las entidades no lucrativas ha entrado en vigor la adaptación contable de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011). A pesar de que su contenido es estrictamente contable, la forma de registrar distintas operaciones hace que aparezcan ingresos y gastos «no reales» que hasta ahora quedaban al margen de la cuenta de pérdidas y ganancias. Es, por ejemplo, el caso de los servicios gratuitos recibidos, donde la entidad no lucrativa tiene que registrar un gasto por naturaleza y un ingreso por donación por la misma cuantía. El problema tributario es que esos ingresos y gastos tienen efectos fiscales, efectos que han sido totalmente olvidados por el legislador. El objeto de este trabajo es determinar las implicaciones fiscales de las normas de registros aprobadas en la adaptación sectorial de contabilidad.

**Palabras clave:** contabilidad, base imponible, fondo económico, entidades no lucrativas y donaciones.

# TAX EFFECTS OF THE ACCOUNTING ADAPTATION FOR THE NON-PROFIT ORGANIZATIONS (RD 1491/2011)

**ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
URJC*

## **Abstract:**

**T**HE taxable amount of the Corporate Tax is determined by adjusting the accounting profit with tax adjustments (article 10.3).

In the field of non-profit organizations, it has entered into force the accounting adaptation for these entities (RD 1491/2011).

Despite its content is strictly linked to accountancy, the way of recording several transactions lead some «unreal» incomes and expenses to appear, which until now remained outside the profit and loss account.

It is, for example, the case of the free services that are received, where the non-profit entity has to record an expense and an income (donation) in the same amount. The tax issue is that those revenues and expenses have tax effects, effects that have been completely forgotten in the regulation. The aim of this paper is to determine the tax implications of the new regulation approved for the sectorial adaptation of the accountancy for non-profit organizations.

**Keywords:** accountancy, taxable amount, economic background, non-profit organizations and donations.

# Sumario

1. Aplicación de la normativa del TRLIS a las entidades no lucrativas: la base imponible.
2. El resultado contable: la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011).
  - 2.1. Apunte sobre los efectos fiscales de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011).
  - 2.2. El discutible punto de partida de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011) y la normativa contable aplicable.
  - 2.3. Normas de Registro y Valoración en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011).
  - 2.4. Diferencias para una entidad no lucrativa que aplica la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011) y el Plan General de Contabilidad 1514/2007 por realizar operaciones por precio de mercado.
  - 2.5. Aplicación del Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas.
  - 2.6. Conclusión.
3. Incidencia del Plan General de Contabilidad en la Ley 49/2002: el concepto de ingreso y de cifra neta de negocios.
  - 3.1. Importe neto de la cifra de negocios.
  - 3.2. El concepto de ingresos.

## Bibliografía.

**NOTA:** Quiero agradecer a los profesores Enrique RÚA e Isidoro MARTÍN DÉGANO y a Mari Carmen SEAONE la lectura del trabajo y las aportaciones realizadas. Cualquier error o incorrección que exista solo a mí es imputable.

## 1. APLICACIÓN DE LA NORMATIVA DEL TRLIS A LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS: LA BASE IMPONIBLE

Tanto el régimen de las entidades parcialmente exentas como las normas del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) recogidas en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, son normas especiales, en concreto, beneficios fiscales que corrigen el resultado general. Pero, como tales, requieren primeramente la aplicación de la normativa general. Y dicha norma de referencia es el TRLIS. En este sentido, el artículo 5 de la Ley 49/2002 dispone que «*En lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos las normas del Impuesto sobre Sociedades*», y la disposición final primera del TRLIS dispone que las entidades de la Ley 49/2002 tendrán el régimen tributario que en dicha norma se establece. Por su parte, el artículo 122.1 del TRLIS establece que «La base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el título IV de esta ley».

Por tanto, la determinación del IS requiere a las entidades no lucrativas (en adelante, ENL) aplicar en primer lugar la normativa del TRLIS (imputaciones temporales, gastos fiscalmente deducibles, deducciones, etc.) para posteriormente corregir con arreglo a las especialidades de carácter fiscal. Y, a su vez, y como paso previo, no hay que olvidar que el concepto de renta se define en la norma por remisión al resultado contable, lo que implicará para las ENL que sea necesario de forma previa calificar y cuantificar *contablemente* las rentas.

El artículo 4.1 del TRLIS determina que «Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo». Y, a su vez, el 10.1 del TRLIS señala que «La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores». Nos encontramos en ambos casos ante normas incompletas en tanto no se define ni se afronta un concepto de renta. Es una norma que solo adquiere sentido en relación con el artículo 10.3 del TRLIS que es la que recoge un concepto real de renta; *el resultado contable con ajustes*. Y, además, resultado contable durante un periodo de tiempo. De esta manera, la renta se debe poner en relación con el ejercicio concreto donde habrán de computarse los gastos e ingresos concretos en cada caso para determinar ese concepto de renta. Y esa renta será la contable, incluyendo la eventual, la extraordinaria, y la proveniente de cualquier tipo de fuente.

En el ámbito de las ENL se ha aprobado el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos (en adelante, PGCESFL).

El objeto de este trabajo será analizar las principales novedades del PGCESFL en la medida en que tengan efectos fiscales, ya sea sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ya sobre otros preceptos que inciden en la Ley 49/2002 o en el régimen de las entidades parcialmente exentas.

## 2. EL RESULTADO CONTABLE: LA ADAPTACIÓN SECTORIAL DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (RD 1491/2011)

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, dispuso que para lograr la imagen fiel «en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica» (art. 34.2 del Código de Comercio), extremo este subrayado por la propia exposición de motivos al señalar que «se exige en última instancia una calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo, tanto jurídico como propiamente económico, al margen de los instrumentos que se utilicen para su formalización». Este nuevo planteamiento también se recoge en el PGC 1514/2007. Y de una manera que no deja lugar a dudas, en la Consulta 4 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, BOICAC) 79/2009 (NFC035413) se afirma que la «prevalencia del fondo sobre la forma incluido en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas».

Íntimamente relacionado con el fondo económico de las operaciones se encuentra el principio contable de equivalencia de las prestaciones. En la Contestación de 20 de mayo de 2009 del ICAC (NFC044126) se parte de la base de que en la norma de valoración 14 del PGC 1514/2007 se establece que los ingresos se deben reconocer por el valor razonable de la contraprestación recibida, que salvo prueba en contrario será el precio acordado. Y se plantea qué sucede cuando a los empleados se les concede un derecho a realizar viajes, etc., cuando el coste marginal es mínimo para las compañías. El ICAC afirma que sigue vigente el principio de «equivalencia económica de las transacciones» por lo que la empresa deberá reconocer «un gasto de personal y un ingreso por el valor razonable de los servicios permutados». En dicha contestación se afirma que el «principio general de que las operaciones siempre se realizan en términos de equivalencia económica, salvo que las circunstancias de la operación permitan llegar de forma indubitada a una conclusión distinta» (esta afirmación se recogía ya en la Consulta 2 del BOICAC 24). A su vez, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en su Contestación de 16 de julio de 2009 [Consulta núm. V1703/2009 (NFC034681)] determina que «es necesario traer a colación la Doctrina del ICAC sobre el principio de equivalencia económica de las transacciones, en cuya virtud, desde una perspectiva económica racional, el registro contable debe abordarse desde la premisa de que las partes realizan las operaciones en términos de equivalencia económica».

Las dificultades en determinar el fondo económico de las operaciones y el principio de equivalencia económica de las transacciones se acentúa en las ENL. Precisamente por no perseguir ánimo de lucro, sus operaciones se ven alejadas en muchos casos de los precios de mercado en cumplimiento de fines. De hecho, en una consulta planteada al ICAC sobre una fundación del sector público que

trabajaba a precios distintos de los de mercado se señaló que «hay que tener en cuenta que una de las peculiaridades de este tipo de entidades es que su actividad propia, a diferencia de lo que sucede con las empresas, no tiene como finalidad la obtención de lucro, sino perseguir fines de interés general, por lo que al analizar el fondo económico de las diferentes transacciones efectuadas habrá de considerarse dicha finalidad» (13 de enero de 2009, NFC044127).

El PGC de 2007 no daba solución a las especialidades de las ENL y la incorporación del fondo económico en sus actividades y operaciones. Dichas especialidades, que a su vez han de incorporarse en la base imponible del IS, deben ser abordadas de una manera específica en tanto la anterior adaptación sectorial no daba respuestas (RD 776/1998, de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos). Y esa norma ha sido el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos (PGCESFL). Y en dicha adaptación sectorial se abordan precisamente las especialidades de las ENL en su operativa: las donaciones, las operaciones por precios distintos de mercado, etc. Todas ellas son cuestiones que tienen efectos fiscales.

## 2.1. Apunte sobre los efectos fiscales de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011)

Como hemos señalado, el interés del PGCESFL en este trabajo radica en sus consecuencias fiscales. Y esos efectos deben estudiarse según las especialidades de las concretas operaciones. Así, y por partir de un ejemplo concreto, en la Norma de Registro y Valoración 9 (Subvenciones, donaciones y legados recibidos) el apartado 4.4, referente a los servicios recibidos sin contraprestación, dispone que «La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un *gasto* de acuerdo con su naturaleza y un *ingreso en concepto de subvención/donación* por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido». Como puede verse, y en aplicación del fondo económico de la operación, un servicio gratuito recibido por una ENL (puede pensarse en un servicio de auditoría de cuentas, de contabilidad, de asesoramiento, que muchas entidades hacen en virtud de una responsabilidad social corporativa) no es ajeno a la cuenta de pérdidas y ganancias ni a la base imponible. El PGCESFL obliga a computar un *gasto* por naturaleza (que puede ser por servicios profesionales, gastos de mantenimiento, etc.) y, a su vez, un *ingreso* por donación. Se trata de reconocer que se ha recibido una donación y dicha donación se ha gastado en un determinado servicio. Pero ese criterio contable tiene efectos fiscales para las ENL en tanto los gastos y los ingresos tienen incidencia en la determinación de la cuota.

De esta manera, es necesario tomar en consideración cómo un criterio contable afecta a la tributación de la ENL. Y en cada caso será necesario analizar los gastos e ingresos que deben reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Con relación a los *ingresos* que no implican una corriente monetaria pero que vienen reflejados en la contabilidad se plantean dos situaciones distintas. Por un lado, ingresos que sean donaciones recibidas (como sucede con las prestaciones de servicios gratuitas recibidas por las ENL) o, también,

ingresos que correspondan a ayudas concedidas por la ENL. Este segundo caso sería los préstamos concedidos de manera gratuita a sus beneficiarios.

En cualquier caso, el aumentar contablemente los ingresos tiene incidencia en las siguientes normas fiscales:

- (i) El artículo 3.2 de la Ley 49/2002, a los efectos de la aplicación del 70 por 100, determina que se debe destinar al menos el 70 por 100 a fines tanto de las «rentas de las explotaciones económicas que desarrollen» [letra a)] como de los «ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos» [letra c)].
- (ii) El artículo 3.3 de la Ley 49/2002 permite a las ENL realizar actividades económicas siempre que «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...».
- (iii) En el artículo 8 de la Ley 49/2002, a los efectos de determinar los gastos fiscalmente deducibles, se establece que «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» [art. 8.2 a)]. Y de la misma manera el artículo 122.2 a) del TRLIS determina que «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».
- (iv) En el artículo 7.11 de la Ley 49/2002 se establece la exención de las explotaciones 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 ENL. Y el propio precepto define que tiene «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».
- (v) En el artículo 7.12 de la Ley 49/2002 se determina la exención de las explotaciones económicas de escasa relevancia, estableciéndose que son tales «aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros». En este caso, el concepto de ingreso tendría incidencia en la medida en que se incluya dentro de la cifra neta de negocios.
- (vi) En el caso de las entidades parcialmente exentas, el artículo 136.3 del TRLIS vincula la obligación de declarar, entre otras condiciones, a que los ingresos cumplan con una serie de requisitos (que los ingresos totales no superen 100.000 euros anuales y que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales).

Con relación a los *gastos* el ámbito de aplicación es menor, pero también tiene incidencia. Básicamente se pueden plantear dos situaciones distintas:

- (i) Es posible que como consecuencia de donaciones en especie o de servicios a las ENL deba aparecer en la cuenta de pérdidas y ganancias un gasto y un ingreso. Ese ingreso será en principio una donación exenta. Sin embargo, el gasto sí puede ser deducible en la medida en que pueda considerarse no exento. Por tanto, un gasto que aparece como consecuencia del fondo económico de las operaciones puede dar lugar a un beneficio para las ENL, en tanto la donación estaría exenta y el gasto sí podría ser deducible.

Aunque posteriormente analizaremos este supuesto, sería el caso de una auditoría de cuentas anuales que se hiciera de forma gratuita a una ENL. Contablemente habría que registrar un ingreso por donación y, a su vez, un gasto por naturaleza, que en este caso sería un servicio profesional. Dicho gasto de auditoría es un gasto general de la entidad que será deducible en función de los ingresos de actividades económicas gravadas sobre los ingresos totales.

- (ii) Por otro lado, se plantearán supuestos donde las ENL realicen servicios o cesiones gratuitas en cumplimiento de sus fines. En dichos casos puede aparecer una ayuda no monetaria como gasto. Dicha ayuda será no deducible en tanto se trata de una donación o aplicación de fines. Pero sí tendrá incidencia en el artículo 3.2 de la Ley 49/2002, a los efectos de la aplicación del 70 por 100 a fines. Es más en aquellos casos donde se tuviera que contabilizar un ingreso y gasto a la vez (por ejemplo, un préstamo gratuito concedido a un beneficiario) habría un ingreso y un gasto por la misma cuantía. Pero el 70 por 100 se contabilizaría sobre el ingreso, mientras que el gasto habría sido de 100, por lo que la ENL tiene un excedente de 30 extra ya conseguido.

### *2.1.1. Remisión: la exención de los ingresos que aparezcan en la contabilidad como ayudas recibidas*

El PGCESFL va a implicar que en la cuenta de resultados de la ENL aparezcan ingresos en concepto de ayuda económica o donación. Es el caso que acabamos de mencionar relacionado con las prestaciones de servicios recibidas de forma gratuita. Debe contabilizarse un gasto por naturaleza y un ingreso por ayuda.

El problema fiscal es la calificación de esa donación como exenta. Fiscalmente lo que se ha planteado es si todas las donaciones que se reciban están exentas o, sin embargo, no lo estarán en el caso de que sean para explotaciones económicas gravadas. A nuestro parecer, la respuesta es que todas las donaciones deben estar exentas, en tanto no existe en la norma razón alguna para que las donaciones de elementos afectos a explotaciones económicas coincidentes con los fines de la ENL tributen, en tanto no se puede entender que una donación sea considerada una renta derivada de una explotación económica no exenta (art. 8.1 de la Ley 49/2002). Aunque existen otros pronunciamientos en sentido contrario. Si no estuvieran exentas, la aparición de un ingreso contable implicaría que se consideraría una renta gravada a los efectos tributarios.

CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIVAS (2004, pág. 77) entienden que no cabe la exención en las donaciones recibidas o efectuadas en el marco de una explotación económica por más que las primeras generen beneficios fiscales en el donante. PEÑALOSA ESTEBAN (2010, pág. 80) entiende que «parece lógico enten-



der que los donativos o donaciones que financien explotaciones económicas no exentas deben considerarse ingresos no exentos». De la misma opinión son DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO (2008, págs. 81 y 82). En contra, y a favor de la exención, MÁRQUEZ SILLERO (2007, págs. 571 y 572).

Por su parte, en la Contestación de la DGT de 16 de marzo de 2011 [Consulta núm. V0668/2011 (NFC040934)] se conoce del caso de una donación temporal de un usufructo con carga onerosa de una fundación a otra fundación. En dicho caso, entiende la DGT que «la cesión gratuita del derecho de usufructo temporal de determinados bienes inmuebles equipados para la docencia no tendrá ningún efecto fiscal en sede de la *donante* (fundación A), con arreglo a lo dispuesto en los artículos 6.3 y 8.2 a) de la Ley 49/2002, en la medida en que se trata de una cesión no vinculada a ninguna explotación económica sujeta y no exenta. Tampoco tendrá efecto fiscal alguno en sede de la donataria (fundación B), en la medida en que dicha donación será recibida para colaborar en la actividad ordinaria de dicha fundación (enseñanza universitaria), en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.1 a) de la Ley 49/2002». La DGT distingue si lo donado se afecta a una explotación económica exenta o a una gravada, admitiendo claramente la exención en el primer supuesto. Y parece, a contrario sensu, que la DGT entiende que en el caso de donaciones vinculadas a explotaciones económicas gravadas, la donación no estaría exenta. En este sentido, el propio artículo 6.3 c) de la Ley 49/2002 determina que las subvenciones están exentas «salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas». Y no hay que olvidar que las subvenciones son disposiciones «sin contraprestación» de fondos públicos (art. 2 de la Ley 38/2003, General de Subvenciones). Es decir, su fundamento es parejo al de las donaciones, en tanto no existe contraprestación, y sí están gravadas si se vinculan a actividades económicas gravadas, ya coincidan o no con los fines de la entidad, por lo que parece que por analogía podría aplicarse dicha razón a las donaciones.

## 2.2. El discutible punto de partida de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011) y la normativa contable aplicable

La necesidad de aprobar una adaptación sectorial para las ENL en materia contable era indudable y se ha retrasado en demasía. Las bases de la reforma que se han empleado son, sin embargo, cuestionables. Y no hablamos solo de cuestiones técnicas determinadas que se hayan podido acoger en diferentes supuestos, como, por ejemplo, puede ser el voluntariado, donde se ha optado por no registrarlo ni contabilizarlo como un servicio gratuito por su valor razonable. Nos referimos al propio concepto de lo que es una actividad no lucrativa y al ámbito de aplicación de la adaptación sectorial. En la Introducción del PGCESFL (apartado 3) el legislador no duda en afirmar que las ENL «Son entidades cuyo objetivo **no es obtener un lucro comercial** sino perseguir *finés de interés general en beneficio de la comunidad...* la contabilidad de las entidades sin fines lucrativos **no puede desconocer el elemento que las caracteriza, la ausencia de lucro**, si se las compara con otros operadores económicos que intervienen en el mercado con el objetivo de rentabilizar su inversión..., las entidades sin fines lucrativos *no buscan el beneficio propio y su posterior distribución entre los socios o partícipes*, sino el beneficio de la comunidad en general».

A partir de dicha premisa se determinan las siguientes consecuencias en el apartado 5 de la Introducción del PGCESFL:

- (i) El objeto del PGCESFL es «recoger únicamente **las normas específicas** de estas entidades, es decir, las que están más estrechamente relacionadas con las actividades **realizadas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro**, con independencia de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio se otorgue de forma gratuita **o mediante contraprestación**». Se trataría de una transcripción parcial del artículo 23.1 del Reglamento de Fundaciones (en adelante, RF).
- (ii) «El tratamiento contable de los restantes hechos y transacciones no presenta diferencia alguna con el previsto en la norma general».
- (iii) «Las entidades sin fines lucrativos deberán aplicar de forma obligatoria a todas las operaciones y hechos económicos no previstos en esta adaptación, el Plan General de Contabilidad».

Y el corolario a esta sistemática es la necesidad de que las actividades mercantiles se rijan por el PGC 1514/2007. En el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad (Cuentas anuales. Imagen fiel) se determina la necesidad de distinguir entre las actividades mercantiles y las realizadas en cumplimiento de su actividad no lucrativa. Y considera que junto a la actividad no lucrativa, «*pueden realizar actividades mercantiles* con el objetivo de contribuir a la viabilidad financiera de aquellas siempre que el régimen jurídico que le sea de aplicación no lo prohíba». A estos efectos resulta necesario determinar qué se entiende por actividades mercantiles. En el apartado 6 de la Introducción se mantiene que «de la lectura del artículo 23.2 del citado reglamento *parece inferirse* que esta última, con carácter general, **es la realizada por la entidad percibiendo un precio de mercado** por el servicio que presta, al margen de que esté relacionada con los fines fundacionales, sea complementaria o accesoria». En cualquier caso, resulta extraño que, por un lado, una norma determine el régimen contable de una mera «inferencia» o interpretación de un precepto reglamentario. Por otro, que el criterio de diferenciación sea la normativa de fundaciones cuando el PGCESFL se aplica de forma obligatoria tanto a las fundaciones como a las asociaciones de utilidad pública (art. 3). Es decir, se aplica como criterio de distinción general un precepto de carácter especial para las fundaciones y que no resulta aplicable al resto de ENL, como las asociaciones declaradas de utilidad pública o, en general, a las asociaciones. Y no hay que olvidar que el resto de ENL pueden aplicar de forma voluntaria esta adaptación (apartado 19 de la Introducción).

En definitiva, el PGCESFL no se aplica a todas las actividades que realice una ENL. Solo resultará exigible a las actividades en cumplimiento de fines realizadas sin ánimo de lucro (art. 23.1 del RF), mientras que para las actividades mercantiles, que son aquellas, según el PGCESFL, donde se cobra un precio de mercado (art. 23.2 del RF) se deberá aplicar el PGC de las entidades mercantiles (RD 1514/2007).

### 2.2.1. La interpretación del ánimo de lucro

La presunción recogida en el PGCESFL, que tienen su fundamento en el artículo 23 del RF, resulta discutible. Cuando en el apartado 3 de la Introducción del PGCESFL se afirma que para las ENL su «objetivo no es obtener un lucro comercial... no puede desconocer el elemento que las caracteriza, la ausencia de lucro, si se las compara con otros operadores económicos que intervienen en el mercado

con el objetivo de rentabilizar su inversión..., las entidades sin fines lucrativos no buscan el beneficio propio...», parece desconocer la realidad de la ENL y su marco jurídico; no existe impedimento para que una ENL obtenga lucro comercial o que busque el beneficio propio en el desarrollo de sus fines. El único impedimento es que el *beneficio* se reparta entre los socios, asociados o patronos.

No hay que olvidar que las ENL carecen de ánimo de lucro *subjetivo*. El ánimo de lucro *objetivo*, entendido como la posibilidad de obtener beneficios en sus actividades, coincida o no con los fines, es ajeno al concepto de ENL. De hecho, una ENL puede desarrollar una actividad coincidente con sus fines fundacionales obteniendo beneficios. No en vano el artículo 7 de la Ley 49/2002 determina la exención en el IS de ciertas explotaciones económicas coincidentes con los fines. Y esa exención solo tiene razón de ser si las actividades dan resultados positivos y obtienen margen, pues en otro caso la exención sería innecesaria. Como señala LA CASA GARCÍA (2009, págs. 146 y 147) analizando el artículo 23.1 del RF y el ánimo de lucro, la realización de los fines de interés general son compatibles con el ejercicio de actividades económicas, debiéndose entender el ánimo de lucro en el sentido de que los beneficios obtenidos se destinen a fines particulares, advirtiendo que (pág. 147) «De lo expuesto se desprende que el desarrollo reglamentario incurre en una lamentable confusión sobre el particular al cifrar la distinción entre las actividades propias –o fundacionales– y las actividades empresariales en el ánimo de lucro, ausente en las primeras y presentes en las segundas, pues entendido el ánimo de lucro en los términos enunciados con anterioridad es claro que puede guiar igualmente la actividad fundacional, siempre que esta resulte susceptible de ser considerada, en razón de sus especiales características, de interés general». De la misma manera PÉREZ ESCOLAR (2008, págs. 35) advierte que la ausencia de ánimo de lucro «no impide, sino todo lo contrario, que la utilidad económica o el margen comercial sean obtenidos por la fundación».

Sin embargo, también hay autores que entienden que las fundaciones no pueden tener beneficios en el cumplimiento de su actividad fundacional, instaurándose además del lucro subjetivo el lucro objetivo. HERNANDO CEBRÍA (2011) mantiene que el artículo 23 del RF permite que la actividad propia desarrollada por la fundación puede ser mediante contraprestación, pero siempre que no tenga ánimo de lucro objetivo, de tal manera que el precio debe limitarse, como máximo, a la cobertura de los costes. Y al margen de estas actividades puede realizar actividades empresariales con ánimo de lucro. La postura de este autor se alinearía con la que se mantiene en la adaptación sectorial. El PGCESFL se aplicaría solo para las operaciones donde no se obtenga lucro objetivo mientras que el PGC 1514/2007 se emplearía para las operaciones que se hicieran con beneficio.

Pero es que esta distinción ha sido reconocida por los más altos tribunales. En el ámbito interno, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2009 [rec. núm. 3191/2003 (NFJ035817)] mantiene que:

«Se trata, pues, de indagar si una actividad enderezada a satisfacer los fines de interés general definidos en el artículo 2.1 deja de ser tal si, como sostiene el abogado del Estado, se instrumentaliza mediante la realización de operaciones mercantiles sujetas al impuesto sobre actividades económicas. En otras palabras, para el defensor de la Administración no pueden acogerse al beneficio fiscal las fundaciones que, como la recurrida, pese a tener por fines la asistencia social a las clases más desfavorecidas facilitándoles el acceso a una vivienda en condiciones más favorables de las

que suministra el mercado libre, operan en un sector claramente sometido a las reglas empresariales y de la libre competencia.

No podemos compartir la tesis del abogado del Estado, por las razones que pasamos a exponer:

*En primer lugar, porque una mirada a la realidad nos enseña que no hay prácticamente ningún sector de las actividades dirigidas a satisfacer necesidades de interés general que no constituya en nuestro tiempo objeto de empresas con ánimo de lucro.* La tesis maximalista del defensor de la Administración dejaría extramuros de beneficio fiscal, por ejemplo, a una fundación que regentara un centro para personas con minusvalías físicas o psíquicas por la sencilla razón de que opere en un mercado en el que existen entidades que actúan con aquel ánimo. Otra muestra: en el ámbito de los servicios culturales también se busca obtener beneficios, por lo que una asociación de interés general dedicada a prestar tales servicios se vería privada del régimen querido por el legislador. Podríamos repetir los ejemplos hasta la saciedad. *La posición de la Administración dejaría sin contenido el título II de la ley, privándole de todo su efecto útil, resultado que evidencia su sinrazón...*

Finalmente, la interpretación que sostenemos se encuentra ratificada por la vigente Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), sucesora del título II de la Ley 30/1994 (disp. derog. única), que exige a las organizaciones a las que se aplica que la actividad que desarrollen no consista en operaciones económicas "ajenas a su objeto o finalidad estatutaria", entendiéndose cumplido el requisito cuando "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 por 100 de los ingresos totales de la entidad". **Como se ve, el simple hecho de que para cumplir los fines fundacionales actúe con criterios económicos no excluye a una entidad sin ánimo de lucro del ámbito de la aplicación de la ley».**

Y en el ámbito comunitario, y aunque sea a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2002 [Kennemer Golf & Country Club, As. C-174/2000 (NFJ011964)] advertía que el concepto de entidad sin ánimo lucrativo empleado en la Directiva tenía dos connotaciones. La primera, que la carencia del ánimo de lucro se exigía del organismo y no de las actividades en concreto (FJ 19). La segunda, que se actúa sin ánimo de lucro cuando dicho organismo no aspire a obtener beneficios para sus socios. Es decir, que una entidad puede obtener un superávit económico, y lo que la Directiva exige es que no existan beneficios en el sentido de ventajas pecuniarias en favor de los socios de un organismo (FJ 26 y ss.). Es más, la supervivencia y mejora de sus servicios pasa por actuar en muchos casos a precios de mercado. De hecho, una diferencia entre las ENL y las sociedades mercantiles podrá estar no tanto en el precio sino en la calidad del servicio.

En definitiva, las actividades que coinciden con la finalidad no lucrativa se pueden hacer con ánimo de lucro objetivo, obteniendo beneficios. Si esto es así, *la cuestión que se plantea con relación al PGCESFL es clara, ¿debe aplicarse en los supuestos en que la ENL obtenga beneficios o actúe con lucro en el desarrollo de la misma? O, por el contrario, ¿debe aplicarse el PGC 1514/2007?* Como hemos señalado, el PGCESFL señala en el apartado 6 de la Introducción que no se aplicaría cuando se operaran con precios de mercado.

De la misma manera, y con relación a las actividades *mercantiles*, que son aquellas en las que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias y que conlleven la realización para obtener lucro, la aplicación en todo caso del PGC 1514/2007 también resulta discutible. El concepto de obtención de lucro debe entenderse, siguiendo a EMBID IRUJO (2010, pág. 44), en el sentido de permitir el desarrollo pleno de la actividad de empresa por parte de la fundación (que por su forma carece de ánimo de lucro). Por tanto, nada impide a una ENL que en el ejercicio de su actividad mercantil, entendida como accesorio o complementaria a la principal, obtenga o no lucro. Sería perfectamente válido que dichas actividades accesorias o complementarias se hicieran con pérdidas porque la ENL entiende que con ello beneficia a una colectividad o consigue un fin social. La pregunta en dicho caso sería la misma que con relación a las actividades fundacionales. ¿Cabría aplicar el PGCESFL a las actividades mercantiles de las ENL si en su tráfico no están destinadas a obtener un lucro objetivo?

En definitiva, la aproximación y punto de partida que emplea el PGCESFL son discutibles y supone poner en primer plano una serie de conceptos que, a nuestro entender, deberían estar superados. Las actividades de una ENL que coincidan con sus fines o estén relacionados o vinculados con los mismos deberían aplicar el PGCESFL, con independencia de que en dichas actividades se actúe con ánimo de lucro o no. Solo las actividades ajenas a sus fines, si es que están permitidas por su normativa sustantiva, deberían, en su caso, aplicar el PGC 1514/2007.

Ahora bien, la solución que adopta el PGCESFL sería, como hemos señalado, aplicar este a las actividades en cumplimiento de fines realizadas sin ánimo de lucro (art. 23.1 del RF), mientras que las actividades mercantiles, que son aquellas, según el PGCESFL, donde se cobra un precio de mercado (art. 23.2 del RF) deberán aplicar el PGC (RD 1514/2007). Lo que no solventa el legislador es qué sucede cuando en una misma actividad se opera de manera no lucrativa y por precios de mercado, lo que es posible en las ENL. Es el caso de aquellas ENL que operan por precio de mercado con usuarios con recursos económicos y a precios reducidos con personas necesitadas. En dicho supuesto, ¿qué normativa contable se aplica? ¿Se puede dividir una misma actividad en función de precios y aplicar dos normas contables distintas?

Al margen de lo anterior, lo que en este estudio nos atañe es solo el régimen contable de los ingresos y gastos, en la medida en que son los que tienen una incidencia fiscal (art. 10.3 del TRLIS). Y, más en concreto, determinar las diferencias entre ambas que puedan afectar a la base imponible. A estos efectos, vamos a analizar cuáles son los criterios establecidos en el PGCESFL y sus efectos fiscales, para concluir con un epígrafe referente a las diferencias que una ENL tendría que asumir si realizara operaciones no lucrativas y operaciones por valor de mercado.

### **2.3. Normas de Registro y Valoración en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011)**

Las especialidades contables para las ENL se han recogido en la segunda parte del PGCESFL, que afecta a las Normas de Registro y Valoración.

### 2.3.1. Inmovilizado material cedido por la entidad no lucrativa

Dentro de la actividad de las ENL es posible que reciban inmovilizados de forma gratuita, ya sea de forma temporal ya de forma definitiva y, que a su vez, en cumplimiento de fines sean ellas las que cedan a terceros de forma gratuita esos inmovilizados para beneficios de sus usuarios.

En la Norma de Registro y Valoración 2.3 se regula el régimen de los inmovilizados *cedidos* por la ENL a terceros *sin contraprestación* en cumplimiento de los fines de la entidad. Dicha cesión puede ser de carácter permanente o temporal.

- (i) Si la cesión es a perpetuidad o por un tiempo igual o superior a la vida útil del activo, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad, se contabilizará *como un gasto* en la cuenta de resultados por el valor en libros del activo cedido.

Es decir, se da de baja el activo por su valor contable y se produce un gasto que debe computarse como una ayuda económica (cuenta 651). Por tanto, no se produce ningún beneficio o pérdida y, además, no se presenta ninguna diferencia con el régimen general.

En la Quinta Parte del Plan (Definiciones y relaciones contables) consta que la cuenta 651 debe valorarse por *el valor razonable del derecho en uso*. Esto es, por su valor de mercado. Es decir, que si una ENL tuviera un inmueble contabilizado por 50 unidades y cuyo valor razonable es de 120 unidades, la cesión permanente daría lugar a una ayuda de 120 unidades y un ingreso por 70 unidades.

El texto de la cuenta 651 entendemos que es incorrecto. La incorrección se debe a que en el proyecto original que estaba en la página web del ICAC el tratamiento era distinto. Las cesiones se valoraban por el valor razonable. Parece que se ha cambiado la norma de registro y valoración pero no el movimiento de la cuenta.

Fiscalmente, la ayuda concedida no es deducible. Y entendemos que una cesión a perpetuidad debe dar lugar a una renta por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable (art. 15 del TRLIS). Dicha renta estará exenta.

- (ii) Si la cesión fuese por un periodo inferior a la vida útil del inmovilizado, *el gasto* se reconocerá por un importe *equivalente al valor en libros* del derecho cedido empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. Para el caso de activos amortizables, el saldo de la cuenta compensadora se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se produzca la depreciación sistemática del activo.

En este segundo caso, cuya especialidad reside en que el bien no se puede dar de baja en tanto una vez que se termine la cesión seguirá teniendo vida útil, la norma ha establecido dos regímenes. El general, para los bienes amortizables, que consiste en que el gasto de ese valor en libros coincide con la amortización. A estos efectos, en la Quinta Parte del Plan (Definiciones y relaciones contables) expresamente consta en la cuenta 283 que deberá contabilizarse una ayuda monetaria (cuenta 651) contra esta cuenta 283 (Cesiones de uso sin

contraprestación). Y según se consuma el servicio, la cuenta 283 se reclasificará a las cuentas de amortizaciones acumuladas. Es decir, no se amortiza pero aparece un gasto por ayuda monetaria. Pero numéricamente el efecto final es el mismo, en tanto hay un solo gasto por ayuda económica equivalente a la amortización. Fiscalmente, el gasto imputado en la cuenta 651 no es deducible [arts. 14.1 e) y 122.2 b) del TRLIS y art. 8.1 c) de la Ley 49/2002].

Más problemas se plantean si el bien no es amortizable (terrenos). En dicho caso, técnicamente, la norma señala se debe computar una ayuda por un importe equivalente al valor en libros. Es decir, parece que habría que determinarse un porcentaje del bien que se contabilizaría como una ayuda (cuenta 651) contra la cuenta compensadora de activo 283. El problema es que no existe un criterio determinado al no ser el bien amortizable, lo que produce que exista un vacío sobre qué cuantía imputar. En cualquier caso, lo cierto es que el gasto imputado en la cuenta 651 no habría sido deducible en el IS [arts. 14.1 e) y 122.2 b) del TRLIS y art. 8.1 c) de la Ley 49/2002]. Pero, a su vez, el inmovilizado quedaría en libros valorado por un valor corregido, de tal manera que su valor de adquisición a efectos de futuras transmisiones será menor. Esto implica que si la venta de dicho inmovilizado no estuviera exenta en el IS por cualquier motivo, el beneficio sería mayor, lo que es un perjuicio para la ENL.

Dos cuestiones creemos que es necesario apuntar en este supuesto. Por un lado, en la Quinta Parte del Plan (Definiciones y relaciones contables) a la hora de definir la cuenta 283 (Cesiones de uso sin contraprestación) consta que «Este subgrupo recoge las correcciones de valor de los elementos del inmovilizado derivadas de las cesiones de uso sin contraprestación **o por una contraprestación inferior al valor de mercado**». Repárese cómo si bien la Norma de Registro y Valoración 2.3 se limita, en exclusiva a la cesión de terceros «sin contraprestación» en cumplimiento de los fines de la entidad, en el funcionamiento de la cuenta se añade que también deberá operar cuando haya una contraprestación inferior al valor de mercado. Esta interpretación de la cuenta 283 parece entrar en contradicción con la norma general recogida en el apartado 8.2 a) de las normas de registro y valoración al establecer que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se valorarán por el importe acordado.

Según el artículo 3.2 del Real Decreto 1491/2011, que regula el PGCESFL, «no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración». La cuenta 283 está en esa quinta parte, pero lo que hemos señalado recoge un criterio de registro o valoración. Por tanto, parece que sería obligatoria, entrando en contradicción con la norma de registro y valoración general.

La segunda de las cuestiones tiene que ver con el fondo económico de las operaciones. Como hemos señalado, en el proyecto original que estaba en la página web del ICAC el tratamiento de las cesiones de inmovilizado sin contraprestación era distinto. Las cesiones se valoraban por el valor razonable y no por valor en libros, lo que daba lugar a que se produjeran resultados positivos o negativos por la diferencia entre el valor en libros y el de mercado. Un cambio de criterio normativo como este no hace sino poner de manifiesto la debilidad de lo que es el fondo económico de una operación, pues no parece lógico que ese fondo cambie durante la tramitación de la reforma.

### 2.3.2. Cesión de inmovilizados a las entidades no lucrativas

Las ENL también reciben inmovilizados para la realización de sus actividades por parte de mecenas. La Norma de Registro y Valoración 9 recoge el tratamiento de los distintos supuestos en varios apartados:

- (i) Cesión de uso de un *terreno* de forma *gratuita* y tiempo *determinado* (apartado 4.1). La entidad reconocerá un inmovilizado *intangibile* por el importe del *valor razonable* atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un *ingreso* directamente en el patrimonio neto, que se reclasificará al *excedente del ejercicio como ingreso* sobre una base sistemática y racional. Además, el citado *derecho* se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión.

Repárese en cómo en este criterio se aparta del valor en libros que se usaría si fuera la ENL la que cediera un activo o un terreno (Norma de Registro y Valoración 2.3). Esto podría estar justificado en tanto la ENL no tiene porqué conocer el valor en libros de la entidad que cede el bien. Ahora bien, la cuestión sería determinar cómo tiene que valorar la entidad mercantil que cede el bien en su contabilidad esta cesión ¿por su valor razonable o por su valor en libros? ¿Estaría justificado que valorase la ENL por su valor razonable el bien que se la ha cedido y la sociedad mercantil que lo cede por su valor en libros? Y el régimen contable de la sociedad mercantil tendría incidencia fiscal.

Imaginemos un terreno cuyo valor contable es de 2.000 unidades para el mecenas. Su valor razonable es de 4.980 unidades. Se cede por un periodo de 30 años a una ENL. El movimiento contable sería el siguiente:

Por la cesión:

4.980	(grupo 2) Inmovilizado inmaterial	(grupo 1) Patrimonio neto	4.980
-------	-----------------------------------	---------------------------	-------

Cada año, por la amortización del derecho y por la imputación sistemática a resultado, habría que contabilizar una treintava parte. Es decir, el resultado de dividir 4.980 entre 30, que da un resultado de 166 unidades al año.

166	(grupo 6) Amortización del derecho inmaterial	(pasivo) Amortización acumulada	166
166	(grupo 1) Patrimonio neto	(grupo 7) Ingreso	166

Como puede verse del movimiento contable, el resultado final cada año será la existencia de un gasto por amortización de un derecho inmaterial por 166 y un ingreso por 166.

Fiscalmente hay que tomar en consideración varias cuestiones. En primer lugar, nos encontramos con una amortización de un elemento patrimonial que puede ser deducible si está afecto a la realización de actividades que tributan. Es decir, puede aparecer un gasto dedu-



cible fiscalmente. La otra partida es la de los ingresos. En este caso, los ingresos estarán exentos por ser una donación para el cumplimiento de los fines de la entidad. Sin embargo, se plantea una cuestión de imputación temporal de dichos ingresos. Fiscalmente, el artículo 15.3 del TRLIS determina que en el caso de donación de *elementos patrimoniales* se debe tributar y que «La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el periodo impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas». Fiscalmente el registro de ese inmovilizado inmaterial que aparece en las cuentas anuales es un «elemento patrimonial» y, por tanto, se debería tributar por las 4.980 unidades en el ejercicio en que se reciba. Y esa donación habría que ajustarla como exenta en dicho ejercicio. A su vez, las imputaciones a resultados de cada ejercicio por valor de 166 unidades no se tendrían en consideración a efectos fiscales.

La imputación fiscal en el ejercicio de la donación supone que la exención se computa solo un año, y no durante 30 años, de tal manera que en principio bastaría con cumplir las condiciones legales en ese ejercicio para que operara la exención, con independencia de que no se cumplieran en el resto. La segunda cuestión afecta al concepto ingresos exentos empleados en la normativa fiscal y a la que posteriormente haremos mención. Cuando en los artículos 3.3, 8, 7.11 de la Ley 49/2002 y en el 122.2 a) del TRLIS se hace mención al término ingreso, ¿se refiere al fiscal o al contable? Si el criterio fuera fiscal, en el primer año habría que computar una renta exenta de 4.980 y en el resto de ejercicios minorar los ingresos contables en 166. Si el criterio fuera contable, cada año habría que tomar en consideración las 166 unidades.

- (ii) Cesión de uso de un *terreno* y una *construcción* de forma *gratuita* y tiempo determinado (apartado 4.2). En este supuesto se añade que junto con el terreno se cede también una construcción. El tratamiento es parecido al anterior, con alguna especialidad contable (si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, considerando el fondo económico de la operación, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un *inmovilizado material*, y no inmaterial, *amortizándose* con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales, es decir, en función de su vida útil). Fiscalmente no presenta ninguna especificidad con relación al supuesto anterior.
- (iii) Cesión del *inmueble* de forma gratuita por un *periodo de un año prorrogable por periodos iguales*. Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, la entidad *no contabilizará activo alguno*, limitándose a reconocer *todos los años un gasto* de acuerdo con su naturaleza y un *ingreso por subvención/donación* en la cuenta de resultados por *la mejor estimación del derecho cedido*.

En este caso lo que se plantea es que la ENL tiene un derecho de uso de un inmueble que o bien se limita a un ejercicio renovable, o no tiene duración pero puede ser revocado en cualquier momento. Pensemos en el caso de que una entidad mercantil ceda gratuitamente una oficina a una ENL por un periodo de 5 años, con la cláusula que podrá rescindir el derecho de uso en cualquier momento dando un preaviso determinado. El ingreso que obtendría la entidad mercantil en el caso de arrendar el inmueble sería de 3.000 unidades al año. Pues bien, parece que sería dicho importe el valor de la mejor estimación del derecho cedido. El movimiento contable sería el siguiente:

3.000	(grupo 6) Gasto por arrendamiento	(grupo 7) Ingreso	3.000
-------	-----------------------------------	-------------------	-------

Los efectos fiscales de esta forma de contabilizar serían los siguientes: (i) Con relación al gasto, podría ser deducible en la medida en que estuviera afecto a actividades económicas que tributaran. (ii) El ingreso estaría generalmente exento por ser una donación afecta a fines. (iii) La existencia de un ingreso exento tendrá incidencia en el artículo 3.3 de la Ley 49/2002 (40% de las explotaciones económicas no exentas ajenas a fines sobre ingresos totales); en los artículos 8 de la Ley 49/2002 y 122.2 a) del TRLIS a los efectos de determinar los gastos fiscalmente deducibles en función de los ingresos; en el artículo 7.11 de la Ley 49/2002 sobre la exención de las explotaciones que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario (donde se toma como comparación los ingresos totales de la entidad). (iv) Afectaría también al cómputo del 70 por 100 de aplicación de rentas (art. 3.2 de la Ley 49/2002).

El apartado 4.3 establece que la contabilización será la que vimos anteriormente (cesión por tiempo determinado) si existen indicios que pudieran poner de manifiesto que dichas prórrogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la entidad, distintas de la simple continuidad en sus actividades.

### 2.3.3. Préstamos por valor inferior a mercado o gratuitos

En el ámbito de las ENL es común que en el ejercicio de sus fines o bien reciban financiación de forma gratuita o bien sean ellos quienes puedan hacer préstamos sin cobrar intereses. Se trata de la obtención de financiación gratuita, ya sea a favor de la ENL, ya sea a favor de los beneficiarios. Con arreglo al fondo económico de las operaciones, se está teniendo acceso a un beneficio que consiste en un ahorro financiero por los intereses (Introducción del PGCESFL apartado 11). Se trata de una ayuda donde la ENL deja de cobrar unos intereses en beneficio de los usuarios o que se concede a la ENL.

- (i) En la Norma de Registro y Valoración 5 se regula el régimen de los préstamos concedidos a los beneficiarios en el ejercicio de la actividad propia a tipo de *interés cero* o por debajo *del interés de mercado*, determinando que se contabilizarán por su *valor razonable*. La diferencia entre el *valor razonable* y el *importe entregado* se reconocerá, en el momento inicial, como un *gasto* en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza. Después de su reconocimiento inicial, la reversión del descuento practicado se contabilizará como un *ingreso financiero* en la cuenta de resultados. El ICAC ha señalado con relación a los préstamos a tipo de interés cero [Consulta 1 del BOICAC 81/2010 (NFC037514)] que para calcular el valor razonable hay que acudir a técnicas de valoración, como puede ser el valor actual de todos los flujos de efectivo futuro recibidos. Y el tipo de interés será el de mercado.

Es decir, el valor razonable es menor que el valor concedido, pues no en vano, devolver en 2 años 1.000 unidades supone que hoy tengo que tener menos (por ejemplo, 950 unidades). Es descontar el valor del dinero.

En el caso de que una ENL concediera un préstamo de 1.000 unidades sin interés a un beneficiario y tuviera que devolverlo en un plazo de 2 años, contablemente habría que registrarlos de la siguiente manera:

950	(grupo 2) Préstamo	(grupo 5) Tesorería	1000
50	(grupo 6) Ayuda monetaria		

y cada año, por la reversión del descuento, debería contabilizarse:

50	(grupo 2) Préstamo	(grupo 7) Ingreso financiero	50
----	--------------------	------------------------------	----

Los efectos fiscales son los siguientes: (i) Aparece un gasto en concepto de ayuda, que no es fiscalmente deducible [arts. 14.1 e) y 122.2 b) del TRLIS y el art. 8.1 c) de la Ley 49/2002]. (ii) A su vez, aparece una cuenta de ingreso financiero. Fiscalmente los ingresos financieros están exentos en la Ley 49/2002, pero no lo están en el TRLIS. Como puede verse, el efecto final de conceder un préstamo sin intereses en cumplimiento de fines puede dar lugar a un beneficio por ingreso financiero que tribute para las entidades parcialmente exentas, lo que supone una situación difícilmente conciliable con el principio de capacidad económica. (iii) La existencia de un ingreso exento afectará al artículo 3.3 de la Ley 49/2002 (40% de las explotaciones económicas no exentas ajenas a fines sobre los ingresos totales); a los artículos 8 de la Ley 49/2002 y 122.2 a) del TRLIS a los efectos de determinar los gastos fiscalmente deducibles en función de los ingresos; al artículo 7.11 de la Ley 49/2002 sobre la exención de las explotaciones que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario (donde se toma como comparación los ingresos totales de la entidad). (iv) Afectaría también al cómputo del 70 por 100 de aplicación de rentas (art. 3.2 de la Ley 49/2002).

- (ii) El PGCESFL no regula los *préstamos recibidos* por la ENL de forma gratuita o sin contraprestación. En principio, se aplicaría la doctrina general del ICAC con relación a los préstamos recibidos a tipo de interés cero o a un tipo inferior al mercado [Consulta 1 del BOICAC 81/2010 (NFC037514)]. Su naturaleza contable sería la de una donación recibida por la ENL, o una subvención de tipos de interés.

Y el régimen sería el mismo. El pasivo (por el préstamo) se valora por su valor razonable (valor descontado) y la contrapartida es una cuenta de tesorería por el importe efectivamente recibido. Esta última partida será mayor que el valor de mercado. Por tanto, se produce una diferencia positiva que refleja la subvención concedida.

En el caso de que una ENL recibiera un préstamo de 1.000 unidades sin interés de un mecenaz y tuviera que devolverlo en un plazo de 2 años, contablemente habría que registrarlo de la siguiente manera:

1.000	(grupo 5) Tesorería	(grupo 1) Pasivo	950
		(grupo 1) Patrimonio neto	50

y cada año, por la reversión del descuento, debería contabilizarse un gasto financiero y debería imputarse a resultados la cuenta de patrimonio neto. Así, en el año 1 debería computarse:

25	(grupo 1) Patrimonio neto	(grupo 7) Ingreso por ayuda	25
25	(grupo 6) Gasto financiero	(grupo 1) Pasivo	25

Y lo mismo en el año siguiente. Como puede verse aparece un ingreso por ayuda y un gasto financiero.

Los efectos fiscales serían los siguientes: (i) Con relación al gasto, podría ser deducible en la medida en que estuviera afecto a actividades económicas que tributaran. (ii) El ingreso estaría generalmente exento por ser una donación afecta a fines. (iii) La existencia de un ingreso exento tendrá incidencia en el artículo 3.3 de la Ley 49/2002 (40% de las explotaciones económicas no exentas ajenas a fines sobre ingresos totales); en los artículos 8 de la Ley 49/2002 y 122.2 a) del TRLIS a los efectos de determinar los gastos fiscalmente deducibles en función de los ingresos; en el artículo 7.11 de la Ley 49/2002 sobre la exención de las explotaciones que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario (donde se toma como comparación los ingresos totales de la entidad).

#### 2.3.4. *Ingresos percibidos por las entidades no lucrativas: actividades gratuitas o por precios distintos al valor razonable*

Una de las grandes cuestiones de la contabilidad, y por tanto de la tributación, de las ENL es la forma de registrar las prestaciones de servicios o ventas de forma gratuita o por precio inferior a mercado. Por ejemplo, sería el caso de una prestación de servicios en cumplimiento de fines que tuviera un valor de mercado de 100 (unos costes de 80) y que se prestará a terceros por un importe de 30. En dicho caso, ¿cuál es el verdadero fondo económico de la operación? ¿Se puede entender que hay una donación o ayuda por la diferencia entre la cantidad de 100 y el importe de 30? ¿O entre 80 –que son los costes– y 30? En un informe del Tribunal de Cuentas sobre una fundación del sector público estatal (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 11 de enero de 2007) se señala que los descuentos que se emplean en la realización de los cursos no se efectuaron de manera independiente en la partida de *ayudas monetarias* para recoger el importe de las prestaciones monetarias derivadas del cumplimiento de los fines de la actividad, sino que se descontó directamente del precio de los mismos y de la cifra de ventas. Es decir, si el precio de mercado es de 100 y se le cobra solo 30 porque los otros 70 son una ayuda, debería contabilizarse un ingreso por 100 y una ayuda de 70 (y no solo un ingreso por 30). Esta forma de contabilizar tiene una incidencia real en la base imponible si la actividad económica no está exenta. En efecto, y partiendo de la base de que los costes son 80, habría un beneficio de 20 unidades y una ayuda económica de 70. Ese beneficio tributaría y, sin embargo, la ayuda no sería deducible por ser una donación [arts. 14.1 e) y 122.2 b) del TRLIS y el art. 8.1 c) de la Ley 49/2002].

- (i) El PGCESFL ha regulado en la Norma de Registro y Valoración 8.2 el registro de los ingresos de las ENL. Y ha señalado expresamente en la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad que «Los *ingresos* por entregas de bienes o prestación de servicios *se valorarán por el importe acordado*». Es decir, se contabiliza en función de

lo realmente cobrado, de tal manera que si la operación es gratuita no habrá ingreso ni tampoco habrá que computar una ayuda. En la Introducción del PGCESFL (apartado 14) se completa esta regulación afirmando que «La circunstancia de que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se contabilicen por el importe acordado, siempre que respondan a la lógica que sostiene estas entidades, es decir, siempre que la diferencia sea a favor del beneficiario o usuario como expresión de la ayuda o servicio prestado por la entidad en cumplimiento de sus fines».

Repárese cómo el PGCESFL *ha renunciado a recoger el presunto fondo económico de las operaciones en cumplimiento de fines*. Y como puede observarse, esta forma de contabilización va en contra de otros criterios empleados en la adaptación sectorial (como la solución que se ha dado para los préstamos sin interés o por precio inferior al mercado, que sí debía reflejarse por su valor razonable) o de lo que ha mantenido el Tribunal de Cuentas. Se acude a lo efectivamente cobrado, lo que implica que si es gratuito, no se computa nada. Por tanto, y volviendo al ejemplo anterior de una prestación de servicios en cumplimiento de fines que tuviera un valor de mercado de 100 (unos costes de 80) y que se prestará a terceros por un importe de 30, el resultado final sería que se debería registrar un ingreso por 30 unidades, lo que daría una pérdida real de 50 unidades. Y esa pérdida, sería fiscalmente deducible si la actividad económica no está exenta.

La redacción del texto legal limita la aplicación del importe acordado cuando se trata de operaciones que sean en cumplimiento de fines y que responda a la lógica de estas entidades (ayudas). El problema es cómo contabilizar las operaciones por debajo de mercado de las ENL que no sean en cumplimiento de fines, ¿debe acudirse al valor razonable? A nuestro parecer, la respuesta debe ser negativa. Si una ENL no actúa en cumplimiento de fines lo hace como lo haría cualquier otro empresario o profesional y, por tanto, no cabe entender que existe una ayuda en cobrar un precio inferior al de mercado, sino alguna razón de carácter económico. Por tanto, en dicho caso creemos que también deberá operar por el valor acordado.

- (ii) Íntimamente relacionado con los ingresos, en la Norma de Registro y Valoración 6 se regula el registro de las existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios, sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado. Si la entrega se hace de forma gratuita, se contabilizará como un gasto por el *valor contable* de los bienes entregados. Se trata de recoger el mismo criterio general de los ingresos, que consiste en no valorar el ingreso por su valor razonable sino por lo efectivamente recibido. De esta manera, lo que se hace es dar de baja el bien por su valor contable. De la misma forma, la Norma de Registro y Valoración 6 introduce como novedad aplicar el mismo régimen a las entregas de existencias sin contraprestación «o a cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado». El régimen es el mismo que el de las operaciones gratuitas, pero el gasto real estaría compuesto por la diferencia entre el valor contable y el precio significativamente inferior cobrado al usuario final.

Señalar que cuando se transmite un bien de forma gratuita fiscalmente sería aplicable la regla determinada en el artículo 15.3 del TRLIS. Habría una renta por la diferencia entre

el valor de mercado y el valor contable. Y, a su vez, dicha renta estaría exenta en todo caso para las entidades de la Ley 49/2002 (art. 6.3) y para las entidades parcialmente exentas [art. 121.1 b) del TRLIS] si lo hicieran en cumplimiento de fines.

- (iii) La obligación de contabilizar por el precio acordado hay que ponerlo en relación con los intereses en el precio en el caso de aplazamiento. Más en concreto, si dicha norma alcanza también a estos intereses. El PGC 1514/2007 determina que cuando se produce una venta o una transacción y el pago se demora es necesario distinguir entre lo que es propiamente precio de lo que es ingreso por financiación (interés). El apartado 14.1 de la Norma de Registro y Valoración del PGC determina que en los ingresos por ventas habrá que deducir el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. Sin embargo, y con relación a los intereses que se cobrarán por el aplazamiento, *el PGC señala que los que tengan un vencimiento superior al año deberán constar por separado*. Solo pueden incluirse en el precio los intereses con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo. Por tanto, todos los intereses que tengan un tipo de interés contractual y en cualquier caso los que tengan un vencimiento superior al año no se contabilizarían como una venta.

Lo que cabe cuestionarse es si esa norma se aplica también a las ENL, a la vista de que el PGCESFL dispone que «Los *ingresos* por entregas de bienes o prestación de servicios *se valorarán por el importe acordado*». Es decir, si un servicio se cobra a un precio reducido de 10 (en lugar de 50 que sería su valor de mercado) y la obligación de pago es de más de un año, lo que se cuestiona es si habría que computar 9,5 unidades por el servicio y 0,5 unidades en concepto de intereses, o, por el contrario, registrar solo las 10 unidades como una prestación de servicio. Si la entidad opera por el régimen de las entidades parcialmente exentas, la forma de contabilizar sería indiferente en tanto el importe por el servicio como por el interés financiero estaría gravado. Si, por el contrario, está en el régimen de la Ley 49/2002, la respuesta puede tener incidencia fiscal si la actividad empresarial está gravada. El apartado 2 del artículo 6 declara exentas las rentas «procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, *intereses*, cánones y alquileres». Y lo que cabe cuestionarse es si en una ENL que realiza una explotación económica gravada, los intereses que se contabilizan como consecuencia de sus operaciones mercantiles pueden estar exentos por aplicación del artículo 6.2 de la Ley 49/2002.

Este problema sí está solventado en la norma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). El artículo 25.5 de la Ley 35/2006 determina que no considera rendimiento del capital mobiliario la contraprestación obtenida por el contribuyente como consecuencia del aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual. En el IVA, por el contrario, el artículo 78.dos.1 párrafo segundo excluye a los intereses por aplazamiento del pago de la base imponible del IVA cuando se hagan constar separadamente en la factura y no sean superiores a los valores de mercado. La razón de ser de la no inclusión como contraprestación es que en estos casos se considera que nos encontramos en una operación de préstamo exenta por mor del artículo 20.Uno.18 c) de la LIVA. En la Contestación de 6 de mayo de 2010 [Consulta núm.

V0907/2010 (NFC038103)], la DGT sostiene que «En cuanto a los intereses de demora que –a favor del consultante– resultan de la sentencia, cabe reseñar que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria.

Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Por otro lado, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento, circunstancia que concurre en el presente caso. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario».

### 2.3.5. Donaciones y ayudas recibidas; gratuitas y por precios inferiores al de mercado

- (i) Otro de los grandes problemas que el fondo económico planteaba era cuándo la ENL recibía los servicios o los bienes por precios inferiores al de mercado o de forma gratuita. Precisamente por su función social (responsabilidad social corporativa), ciertos proveedores cobran cantidades menores o incluso no cobran ninguna. Y, en algunos casos, como el voluntariado, se trataba de trabajos gratuitos. El fondo económico se podía interpretar entendiéndose que cuando un servicio se prestaba de forma gratuita habría una donación de la empresa o profesional a la ENL por el valor de valor de mercado y, a su vez, un gasto de la ENL por dicho servicio. Así, si un abogado realiza un recurso que con arreglo a los criterios orientativos de minutación de su Colegio se valora en 100 y no lo cobra, se podría entender que para la ENL hay un gasto de servicios jurídicos por importe de 100 y un ingreso por donación por valor de 100. La otra opción sería no contabilizar nada, ni ingreso ni gasto y limitarse a informar en la memoria.

La Norma de Registro y Valoración 9 ha regulado, exclusivamente, el tratamiento de las *operaciones sin contraprestación*. En concreto, determina en su apartado 9.2 que las donaciones y subvenciones de «carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del *bien* o *servicio* recibido, siempre que *el valor razonable* del citado bien o servicio pueda determinarse de manera fiable». Por su parte, en el apartado 9.4.4 se establece que para el caso de servicios «La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un *gasto* de acuerdo con su naturaleza y un *ingreso* en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del *servicio recibido*». Por último, y en el caso de que una ENL reciba *existencias* de forma gratuita, la Norma de Registro y Valoración 6.1 determina que se deben registrar por su valor razonable.

En el caso de servicios, la anterior forma de contabilización supone que cualquier servicio recibido de forma gratuita deba registrarse en contabilidad por su valor de mercado, com-

pensado dicho ingreso con un gasto por su naturaleza. Así, si un abogado prestara un servicio gratuito que se valorara por mercado en 100 unidades, el registro contable sería:

100	(grupo 6) Gastos por servicios jurídicos	(grupo 7) Donación	100
-----	--	--------------------	-----

Los efectos fiscales de esta situación para la ENL serían los siguientes: (i) Con relación al gasto, podría ser deducible en la medida en que estuviera afecto a actividades económicas que tributaran. (ii) El ingreso estaría generalmente exento por ser una donación afecta a fines. (iii) La existencia de un ingreso exento afectará al artículo 3.3 de la Ley 49/2002 (40% de las explotaciones económicas no exentas ajenas a fines sobre ingresos totales); a los artículos 8 de la Ley 49/2002 y 122.2 a) del TRLIS a los efectos de determinar los gastos fiscalmente deducibles en función de los ingresos; al artículo 7.11 de la Ley 49/2002 sobre la exención de las explotaciones que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario (donde se toma como comparación los ingresos totales de la entidad).

En el caso de que lo que se recibieran fueran bienes o existencias, tributariamente, conforme al artículo 15.3, habría que computar el ingreso en el momento de la donación. En este caso el problema está, como vimos anteriormente, en determinar si las donaciones de bienes y derechos afectos a explotaciones económicas no exentas están o no exentos [arts. 6.1 a) de la Ley 49/2002 y 121.1 b) del TRLIS]. Si estuvieran exentos, al incorporarse la existencia por su valor de mercado, en el caso de que la misma se enajene dentro de una explotación económica, lo normal es que no exista beneficio por dicha venta.

La anterior forma de contabilización solo toma en consideración lo que sucede en la ENL. Pero no lo que acontece con relación a la entidad que presta de forma gratuita el servicio. Más en concreto, ¿tiene que contabilizar también esta prestación gratuita? La contabilización será la siguiente. Si el servicio tiene un valor razonable de 100 y su coste es de 20 tendría que computar un ingreso por un servicio de 100, un gasto de 20 por su coste, y una donación por 80 (que no es deducible con arreglo al TRLIS). Es decir, la entidad tributaría por 80 (ingreso de 100 menos gasto de 20). Esta forma de operar está expresamente recogida para las personas físicas, donde el artículo 28.4 de la LIRPF determina que «Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y esta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último». Pero en el TRLIS no existe una norma correlativa.

- (ii) Mención especial merece el voluntariado. En principio, el voluntariado entraría dentro del concepto de servicio gratuito en una interpretación amplia. Sin embargo la Introducción del PGCESFL (apartado 15 último párrafo) expresamente señala que «se concluyó que no podían calificarse como tales las que prestase el voluntariado, es decir, las personas físicas que de forma altruista colaboren con la entidad desempeñando un trabajo ajeno al ejercicio de su actividad empresarial o profesional». El matiz que se impone está en el *trabajo* ajeno a su actividad empresarial o profesional, ya que en dicho caso operaría la



norma general de valorar el servicio. Es decir, un abogado empresario o profesional que hace un recurso gratis no hace voluntariado. Un abogado empresario o profesional que cuida a niños con deficiencias sí hace voluntariado. Y un abogado trabajador por cuenta ajena que hace gratis un recurso sí parece que sería voluntariado, en tanto no tiene actividad empresarial o profesional. En cualquier caso, dicha disparidad de criterios no parece casar con el verdadero fondo económico de las actividades y supone no recoger una magnitud económica esencial en las ENL. A efectos contables y fiscales ni existirá gasto ni ingreso por el voluntariado.

- (iii) El tratamiento recogido en la Norma de Registro y Valoración 9 afecta exclusivamente a operaciones gratuitas. Pero nada se dice con relación a lo que sucede en el caso de *adquisiciones y servicios adquiridos por debajo de mercado*. A diferencia de lo que sucede en la Norma de Registro y Valoración 5, donde se hace mención a contraprestaciones significativamente inferiores a valor de mercado, nada se recoge con relación a este supuesto, aunque creemos que si la contraprestación es insignificante su tratamiento sería asimilable al de las donaciones. Parece, por tanto, que el legislador ha querido obviar estas operaciones, dejando a las ENL en una situación ciertamente compleja, pues no en vano en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGCESFL se afirma que en la contabilización de las operaciones se debe atender a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.

Pues bien, a nuestro juicio, la no regulación en el PGCESFL del registro de las adquisiciones y servicios recibidos por precio inferior al valor razonable implica que el legislador ha entendido que no tienen ninguna especificidad y deben reflejarse con arreglo a los pactos existentes. Este régimen no parece casar con el principio de equivalencia económica de las transacciones al que anteriormente hicimos referencia. A efectos prácticos, si un servicio cuyo valor de mercado es de 100 se presta a una ENL por un valor de 20 unidades, la ENL deberá limitarse a recoger en su contabilidad un gasto por 20 unidades. Por tanto, no habrá un ingreso por donación de 80 unidades. Y, fiscalmente, el tratamiento debe ser el mismo (siempre que no sea una operación vinculada). De la misma manera, la entidad mercantil prestataria del servicio debería recoger simplemente un ingreso por 20 unidades.

### 2.3.6. Imputación de ingresos y gastos

El PGCESFL establece normas de imputación especiales para los ingresos y los gastos:

- (i) En lo que afecta a los ingresos que no sean por donación, la Norma de Registro y Valoración 8.2 determina que las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el periodo al que correspondan, y los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan. En todo caso, deberán hacerse las periodificaciones necesarias.
- (ii) En el caso de ingresos que traigan causa de donaciones o subvenciones que se afecten a la dotación fundacional o a fondo social se determina que se imputará directamente en los

fondos propios de la entidad (Norma de Registro y Valoración 9). Es decir, dicha cantidad no pasa por la cuenta de ingresos y, por tanto, al ser la base imponible del IS el resultado contable con los ajustes fiscales (art. 10.3 del TRLIS) la única forma de que tributara sería porque existiera una norma fiscal específica.

Esa norma no existe en el caso de aportaciones a la dotación en dinero. Por tanto, no es un ingreso contable ni tampoco fiscal. Esto supone que no se toma en consideración como ingreso y no tendrá incidencia en la normativa fiscal a los efectos del artículo 3.3 de la Ley 49/2002 (40% de las explotaciones económicas no exentas ajenas a fines sobre ingresos totales); artículos 8 de la Ley 49/2002 y 122.2 a) del TRLIS a los efectos de determinar los gastos fiscalmente deducibles en función de los ingresos; artículo 7.11 de la Ley 49/2002 sobre la exención de las explotaciones que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario.

Sin embargo, en el caso de aportaciones en especie el artículo 15 apartados 2 y 3 del TRLIS recoge una norma fiscal concreta con relación a las donaciones en especie, lo que ha hecho que la DGT reconozca que en el caso de donaciones a la dotación fundacional exista un ingreso fiscal computable [Contestaciones de 11 de marzo de 2011, Consulta núm. V0607/2011 (NFC040831), y 31 de octubre de 2011, Consulta núm. V2594/2011 (NFC042881)].

- (iii) En el ámbito de las fundaciones se había planteado si las cantidades que aportan los fundadores o patronos a las fundaciones, al margen de la dotación fundacional, eran *ingresos* o bien se podían conceptualizar como aportación al *patrimonio neto*, como ocurre con las aportaciones de los socios en las entidades mercantiles (Norma de Registro y Valoración 18 del PGC 1514/2007). Es decir, no se registra en una cuenta de ingresos y, por consiguiente, no tributa. En la Consulta núm. 6 del BOICAC 75/2008 (NFC031159) se entiende que la figura de los fundadores o los patronos no son equiparables a los socios en las entidades mercantiles, sino que actúan como *terceros*, por lo que la fundación debe reflejar un ingreso por las aportaciones de los fundadores o patronos. Y dicho criterio ha sido también recogido de forma expresa por el PGCESFL (Norma de Registro y Valoración 9.1).
- (iv) Los ingresos por donaciones o subvenciones no reintegrables que se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan. Es decir, desde el primer momento habrá que computar un ingreso contable y fiscal en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que normalmente esté fiscalmente exento.
- (v) Los ingresos por donaciones o subvenciones no reintegrables que sí tengan una afectación específica no se computan en ingresos, sino que se registran directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como *ingresos*, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado (Norma de Registro y Valoración 9.3). Las situaciones que se pueden producir son las siguientes:
  - Cuando se obtengan para financiar gastos específicos, se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

- Cuando se obtengan para adquirir activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la *dotación* a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se *produzca su enajenación*, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
- Cuando se obtengan para adquirir existencias: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.
- Cuando se obtengan para adquirir activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance, salvo que la entidad estuviera obligada a destinar la contraprestación recibida en caso de enajenación a la adquisición de otro activo financiero, en cuyo caso, se imputarán como ingresos del ejercicio en que cese la citada restricción.
- Cuando se obtengan para cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

El régimen contable presenta como especialidad que el ingreso no se tiene que reconocer en todo caso en el momento de la recepción de la ayuda o donación, sino que en función de la naturaleza se periodifica en el tiempo o se registra con la enajenación de los bienes. Fiscalmente, el artículo 15.3 del TRLIS determina la obligación de tributar por las donaciones y que «La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el *periodo impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas*». Por tanto, fiscalmente se debería tributar por el total recibido en el ejercicio en que se reciban. Y esa donación habría que ajustarla como exenta en dicho ejercicio. A su vez, las imputaciones a resultados de cada ejercicio por la parte que corresponde a las amortizaciones o por las ventas no se tendrían en consideración a efectos fiscales y estarían exentas.

La importancia de la calificación fiscal es determinante. En primer lugar, porque la imputación a la base imponible se produce solo un año y no durante varios años de tal manera que en principio bastaría con cumplir las condiciones apropiadas en ese ejercicio para que operara la exención. La segunda cuestión afecta al concepto ingresos exentos empleados en la normativa fiscal y que veremos posteriormente. Cuando en los artículos 3.3, 7.11, 8 de la Ley 49/2002 y en el 122.2 a) del TRLIS se hace mención al término ingreso, ¿se refiere al fiscal o al contable? Si el criterio fuera fiscal, en el primer año habría que computar una renta exenta por el total y en el resto de ejercicios minorar los ingresos contables. Si el criterio fuera contable, cada año habría que tomar en consideración las normas contables.

- (vi) Con relación a los *gastos*, la Norma de Registro y Valoración 8.1 determina que los gastos realizados por la entidad se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se *incurran*, al margen de la fecha en que se produzca la corriente financiera. En el caso de ayudas se reconocerán en el momento en que se apruebe su *concesión* y no con el pago, con arreglo al principio de devengo. Si son gastos relacionados con la organización de

eventos futuros (exposiciones, congresos, conferencias, etc.) se reconocerán en la cuenta de resultados de la entidad como un gasto en la fecha en la que se *incurran*.

Señala el PGCESFL que, en ocasiones, el reconocimiento de estos gastos se difiere en espera de que se completen algunas circunstancias necesarias para su devengo, que permitan su consideración definitiva en la cuenta de resultados.

Dichas reglas son aplicables a los siguientes casos:

- a) Cuando la corriente financiera se produzca antes que la corriente real, la operación en cuestión dará lugar a un activo, que será reconocido como un gasto cuando se perfeccione el hecho que determina dicha corriente real.
- b) Cuando la corriente real se extienda por periodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los periodos debe reconocer el gasto correspondiente, calculado con criterios razonables, sin perjuicio de lo indicado para los gastos de carácter plurienal.

### 2.3.7. Cuotas y donativos pendientes de recibir o conceder

La Norma de Registro y Valoración 5, dentro de los créditos y débitos, regula también las donaciones y ayudas aprobadas que están pendientes de recibirse o bien están pendientes de entregarse por parte de la ENL.

- (i) En el caso de las cuotas, donativos y otras ayudas similares, procedentes de patrocinadores, afiliados u otros deudores, con vencimiento a corto plazo, originarán un derecho de cobro que se contabilizará por su valor nominal. Es decir, ni contable ni fiscalmente tiene incidencia alguna. Sin embargo, si el vencimiento supera el citado plazo (1 año), se reconocerán por su *valor actual*. La diferencia entre el valor actual y el nominal del crédito se registrará como un *ingreso financiero* en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Es decir, en el caso de que una entidad mercantil donara una determinada cantidad de dinero (1.000 unidades), aceptada por la ENL, y que se pusiera a su disposición en un plazo de 2 años, la ENL debería computar un ingreso inicial no de 1.000, sino del valor actual de 1.000, que a efectos de ejemplo sería 950 euros. En dicho caso, en el momento de la concesión se computaría un ingreso por ayuda

950	(grupo 5) Activo	(grupo 7) Ingreso por ayuda	950
-----	------------------	-----------------------------	-----

Y posteriormente, se debería registrar el gasto financiero:

50	(grupo 5) Activo	(grupo 7) Ingreso financiero	50
----	------------------	------------------------------	----

Como puede verse, al final la partida de ingresos suma 1.000, pero su calificación contable ha variado. Aparecen 950 unidades por ingreso de ayudas, que estarán exentos. Y, a su vez, aparece una cuenta de ingreso financiero por 50 unidades. Fiscalmente los ingresos financieros están exentos en la Ley 49/2002, pero no lo están en el TRLIS, lo que supone una situación difícilmente conciliable con el principio de capacidad económica.

- (ii) Con relación a las ayudas y otras asignaciones concedidas por la ENL a sus beneficiarios, con vencimiento a corto plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal. Por tanto, ni contable ni fiscalmente se produce efecto alguno. Si el vencimiento supera el citado plazo (1 año), se reconocerán por su *valor actual*. La diferencia entre el valor actual y el nominal del débito se contabilizará como un *gasto financiero* en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado (Norma de Registro y Valoración 5.3).

Por su parte, la Norma de Registro y Valoración 8.1.3 determina que en el caso de ayudas otorgadas en firme por la entidad y otros gastos comprometidos de carácter plurienal se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en que se apruebe su concesión con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido.

En el caso de que una ENL conceda una ayuda, aceptada por el beneficiario, que se pague dentro de un año y medio, y cuyo importe fuera de 1.000 unidades, la ENL debería computar una ayuda inicial no de 1.000, sino del valor actual de 1.000, que a efectos de ejemplos sería 980. En dicho caso, en el momento de la concesión se computaría:

980	(grupo 6) Ayudas monetarias	(grupo 4) Pasivo	980
-----	-----------------------------	------------------	-----

Y posteriormente, se debería registrar el gasto financiero:

20	(grupo 6) Gasto financiero	(grupo 1) Pasivo	20
----	----------------------------	------------------	----

Contablemente el importe final del gasto (grupo 6) es el mismo. Pero fiscalmente la naturaleza ha variado. Las ayudas monetarias, como hemos visto, no son deducibles. Pero los gastos financieros tienen otra naturaleza distinta y podría entenderse que o bien son deducibles parcialmente, como gastos financieros generales, o bien que se trata de un gasto directamente vinculado a una ayuda y, como tal, no deducible (art. 122 del TRLIS y 8 de la Ley 49/2002). A nuestro entender, esta última es la solución aplicable.

- (iii) En el caso de las cuotas que se pagan por los asociados por prestaciones de servicios, es necesario tener en consideración que en muchos de los supuestos las cuotas –ingresos– estarán destinadas a la compensación de gastos de cada ejercicio, de tal manera que es posible que en los estatutos de las entidades se disponga que en cada año las cuotas cubrirán los gastos del ejercicio y que el exceso sobre estos compensarán los gastos del ejercicio posterior. Bajo dicho supuesto, cabe plantearse si es posible considerar solo como ingreso la parte de cuota que sea correspondiente con los gastos del ejercicio mientras que el exce-

so sea considerado como un anticipo a cuenta del ejercicio que viene y, por tanto, no sea un ingreso. En el PGCESFL no se ha abordado dicha problemática de manera directa. Sin embargo, en la Contestación de la DGT de 4 de diciembre de 2006 [Consulta núm. V2445/2006 (NFC023884)] haciendo mención al principio de correlación de ingresos y gastos afirmó que «las aportaciones de los socios que estén correlacionados con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, de manera que el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores». Es decir, el exceso de ingresos no se computa como una renta sino como un anticipo que no tributa. De esta manera, es posible que una entidad que realiza una actividad económica tenga un beneficio nulo o casi nulo.

#### **2.4. Diferencias para una entidad no lucrativa que aplica la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011) y el Plan General de Contabilidad 1514/2007 por realizar operaciones por precio de mercado**

Anteriormente señalamos que el texto normativo del PGCESFL había establecido un doble régimen. Por un lado, el que sería aplicable a las actividades en cumplimiento de fines realizadas sin ánimo de lucro (art. 23.1 del RF), que es la adaptación sectorial para las ENL. Por otro, para las actividades mercantiles, que son aquellas, según el PGCESFL, donde se cobra un precio de mercado (art. 23.2 del RF) se deberá aplicar el PGC (RD 1514/2007). Ambos regímenes son distintos y los cambios fundamentales vienen enunciados en el apartado 6 de la Introducción del PGCESFL.

Ahora bien, ¿existen diferencias que tengan consecuencias en el ámbito tributario? Pues bien, a nuestro parecer, a los efectos de los registros contables y, por tanto, fiscales, las diferencias no son relevantes. En efecto, todo lo que sea entrega de ayudas de cualquier forma o trabajos a precios reducidos aplicará el PGCESFL, en tanto se realizará en cumplimiento de su actividad no lucrativa. Todo lo que sean donaciones recibidas se valorarán en ambos casos por su valor razonable, ya sean para su actividad no lucrativa o empresarial. Las diferencias podrían estar en los ingresos, pero, sin embargo, entendemos que no acontecen. En el caso de actividades no lucrativas, el PGCESFL ha acordado que se valoren siempre por su importe acordado, de tal manera que si no existe (operación gratuita) no se valorará. Pues bien, en el caso de las actividades mercantiles, con más razón todavía, el importe acordado tiene que ser el que se tome, por el principio de equivalencia de las transacciones.

#### **2.5. Aplicación del Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas**

Los criterios generales anteriores se ven matizados en el caso de pequeñas y medianas empresas (en adelante, PYMES) (art. 8). El PGCESFL determina que aquellas entidades que hayan optado por aplicar el PGC de PYMES *podrán acordar* (derecho de opción) criterios específicos para ciertas partidas, que deberán mantener durante tres ejercicios. La condición para su aplicación es que la ENL reúna durante dos ejercicios consecutivos dos requisitos: ni el total de partidas del activo ni que el importe neto de su volumen anual de ingresos supere los 150.000 euros. Se entiende por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas «ingresos de la entidad por la actividad propia»

y, en su caso, de las ventas y otros ingresos ordinarios por la actividad mercantil. Como puede verse, dado el alcance de estos criterios, el régimen ha podido ser aplicado por una gran cantidad de fundaciones, debido al tamaño del sector de las ENL.

El objeto de la regulación es facilitar la aplicación de la norma contable, mediante criterios simplificados. Los ámbitos concretos, por lo que aquí interesa, referidos a las normas aplicables a las ENL se limitan a dos:

- (i) Préstamos concedidos y recibidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado: contabilizarán por el importe entregado o recibido. En su caso, los intereses de la operación se reconocerán, por el *importe acordado*, en la cuenta de resultados. Es decir, no se contabiliza por valor razonable.
- (ii) Deudas por *ayudas concedidas* en el ejercicio de la actividad propia: las ayudas y otras asignaciones concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto o largo plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal. Si la concesión de la ayuda es plurienal, el pasivo también se registrará por el valor nominal del importe comprometido en firme de forma irrevocable e incondicional. Por tanto, no se contabiliza por su valor actual.

En el Borrador de adaptación sectorial publicado en el ICAC se incorporaba una novedad muy significativa. En concreto, sobre las subvenciones, donaciones y legados recibidos de activos no monetarios y servicios, que no se reconocerían en el balance ni en la cuenta de resultados. Esta excepción ha desaparecido en la regulación final. De hecho, entendemos que las diferencias de criterio a las que pueden optar las microentidades son poco significativas.

Como hemos señalado al principio de este capítulo, la base imponible del IS se determina mediante la corrección del resultado contable mediante ajustes fiscales. Los ajustes fiscales se determinan principalmente para las donaciones realizadas por las ENL, que son no deducibles, y en el caso de que las reciban se limitan a valorar por mercado por elementos patrimoniales recibidos (art. 15 del TRLIS). Pero no se ajusta fiscalmente ni las operaciones realizadas fiscalmente por precios distintos al de mercado, ni las prestaciones de servicios recibidas gratuitamente, ni el no pago de intereses, etc. En todos estos supuestos hay que acudir a las normas contables.

Pues bien, en el caso de las PYMES las excepciones a la norma general del PGCESFL sí pueden tener incidencia fiscal, aunque su ámbito de actuación parece que es muy limitado.

## 2.6. Conclusión

La hermenéutica contable remite al fondo económico de la operación, y dicho fondo no es de fácil aprehensión con las ENL que operan por precios distintos al de mercado. Pero desde el punto de vista del Derecho tributario el problema hay que ubicarlo con los principios de seguridad jurídica y de capacidad económica. Hemos puesto de manifiesto cómo la forma de contabilizar afecta de una manera directa a la tributación de las ENL. Y debe ser obligatorio para el legislador ofrecer a estas entidades un marco jurídico lo más sencillo posible a los efectos de evitar contingencias fiscales. En

definitiva, como se ha aprobado por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible «A fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, las facultades de iniciativa normativa se ejercerán de manera coherente con el resto del ordenamiento para generar un marco normativo estable y predecible, creando un entorno de certidumbre que facilite la actuación de los ciudadanos y empresas y la adopción de sus decisiones económicas» (art. 4.4).

### 3. INCIDENCIA DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD EN LA LEY 49/2002: EL CONCEPTO DE INGRESO Y DE CIFRA NETA DE NEGOCIOS

La Ley 49/2002 y el TRLIS emplean dos conceptos que tienen incidencia en la determinación de la base imponible y que están relacionados con la terminología contable. Se trata del concepto de ingresos y de la cifra de negocios. El concepto de ingresos se emplea en los artículos 3.2, 3.3, 7.11 y 8 de la Ley 49/2002 y los artículos 122.2 a) y 136.3 del TRLIS, mientras que el importe neto de la cifra de negocios se recoge en los artículos 3.3, 7.11 y 7.12 de la Ley 49/2002.

#### 3.1. Importe neto de la cifra de negocios

El concepto de importe neto de la cifra de negocios que parece emplearse en la norma contable se relaciona con las actividades mercantiles con ánimo de lucro. En el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad (Cuentas anuales. Imagen fiel) se determina la necesidad de distinguir entre las actividades mercantiles y las realizadas en cumplimiento de su actividad no lucrativa. Y considera que junto a la actividad no lucrativa, «*pueden realizar actividades lucrativas de carácter mercantil con el objetivo de contribuir a la viabilidad financiera de aquellas siempre que el régimen jurídico que le sea de aplicación no lo prohíba*». En el apartado 6 de la Introducción se mantiene que «de la lectura del artículo 23.2 del citado reglamento *parece inferirse* que esta última, con carácter general, **es la realizada por la entidad percibiendo un precio de mercado** por el servicio que presta, al margen de que esté relacionada con los fines fundacionales, sea complementaria o accesoría».

A partir de dicha distinción, el apartado 9 de la Tercera Parte del PGCESFL (I. Normas de elaboración de las cuentas anuales) determina que «El importe neto de la **cifra anual de negocios** se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos **correspondientes a las actividades lucrativas de carácter mercantil de la entidad**, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión». Es decir, la cifra neta de negocios se vincula a la actividad mercantil.

Por su parte, en el apartado 17 de la Introducción del PGCESFL se advierte que «El artículo 25.3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, dispone que estas entidades podrán formular las cuentas anuales en modelo abreviado cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. En este sentido, *la referencia al importe neto de la cifra anual de negocios*, establecida en la legislación mercantil *se entiende realizada al volumen anual de ingresos por la actividad*



*propia* más, si procede, *la cifra de negocios de su actividad mercantil*. En esencia, también aplicarán los modelos abreviados, con las necesarias adaptaciones, las entidades que opten por seguir los criterios de registro y valoración incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES».

El criterio contable, limitado a la actividad mercantil lucrativa, creemos que no es parejo con el fiscal. Por ejemplo, el artículo 7.12 determina que están exentas «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». Dicha explotación económica puede realizarse con o sin ánimo de lucro y la actividad coincidir plenamente con la actividad estatutaria. En dicho caso, no podría acudirse al concepto contable, ya que no habría cifra neta de negocios. Habrá que entender a los efectos de la Ley 49/2002 el concepto de cifra neta de negocios que incluye tanto a las actividades propias como a las mercantiles.

### 3.2. El concepto de ingresos

Más implicaciones tiene determinar qué se debe entender por ingresos cuando se emplea dicho término en varios de los preceptos, como son los artículos 3.2, 3.3, 7.11 y 8 de la Ley 49/2002 y los artículos 122.2 a) y 136.3 del TRLIS.

En este caso el problema que se plantea es qué debe entenderse por ingreso, si el contable o el fiscal. Así, cuando una ENL reciba por donación un elemento patrimonial, fiscalmente ese ingreso se computa por la totalidad en el ejercicio en que se reciba (art. 15.3 del TRLIS). Contablemente el régimen es otro distinto, porque se imputa a resultados cada año con arreglo a una base sistemática y racional. De esta manera si, por ejemplo, se dona un bien con una vida útil de 5 años y con un valor razonable de 100, fiscalmente en el año 1 se registrarán 100 unidades, mientras que contablemente deberá recogerse durante cada uno de los 5 años 20 unidades.

Lo anterior ocurre igualmente con otros ajustes de carácter fiscal, como pueden ser las operaciones vinculadas o las imputaciones de rentas. Son ingresos de carácter fiscal que no tienen por qué tener su reflejo en la contabilidad.

Pero, además, contablemente hay partidas de ingresos que son partidas de compensación. Es lo que sucede, por ejemplo, con relación a las correcciones valorativas de activos que se hayan registrado y que se computan como un ingreso cuando las causas de dichas correcciones hayan dejado de existir (puede verse la Norma de Registro y Valoración 2, apartado 1.4). Primero se dota un gasto cuando aparece la corrección y cuando desaparece la causa se revierte dicho gasto para computar un ingreso. Y lo mismo ocurre con la variación de existencias, que es una simple cuenta compensadora para determinar el valor de las existencias finales.

La normativa no ofrece una solución sobre qué concepto hay que escoger y nos encontramos ante un vacío legal. Parecería que el criterio a adoptar debería ser el fiscal, en tanto se trata de una norma de carácter tributario.

# Bibliografía

- CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIVAS, S. [2004]: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal, Madrid.
- DELGADO GARCÍA, A.M. y OLIVER CUELLO, R. [2008]: *Fiscalidad de las ONG*, Bosch, Barcelona.
- EMBID IRUJO, J.M. [2010]: «Empresa y fundación en el ordenamiento jurídico español (la fundación empresarial)», *Anuario de Derecho de Fundaciones*, Iustel, Madrid.
- HERNANDO CEBRÍA, L. [2011]: «Relaciones de la fundación con el mercado y la empresa: de la sociedad de fundación a la fundación de sociedad», *Revista de Derecho Patrimonial*, núm. 26 (documento obtenido en soporte informático sin paginación).
- LA CASA GARCÍA, R. [2009]: *La Fundación-Empresa*, Marcial Pons, Madrid.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. [2007]: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Madrid.
- PEÑALOSA ESTEBAN, I. [2010]: «Principales obligaciones contables y fiscales», en AA.VV., *Las Fundaciones. Aspectos jurídicos y fiscales. Planificación de actividades y comunicación*, Colex, Madrid.
- PÉREZ ESCOLAR, M. [2008]: *La actividad económica de las Fundaciones. Tensiones Legislativas e Interés General*, Thomson-Civitas, Pamplona.