



Universidad de Oviedo
FACULTAD DE ECONOMÍA Y
EMPRESA

**DOBLE GRADO EN
DERECHO Y
ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

CURSO ACADÉMICO 2023-2024

TRABAJO FIN DE GRADO

**EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS.
EL CASO PARTICULAR DE LAS ENTIDADES DE LA IGLESIA CATÓLICA.**

LUCAS ORAÁ SANTOS

OVIEDO, 30 JULIO 2024

**DECLARACIÓN RELATIVA AL ARTÍCULO 8.3 DEL REGLAMENTO SOBRE LA
ASIGNATURA TRABAJO FIN DE GRADO**

(Acuerdo de 5 de marzo de 2020, del Consejo de Gobierno de la Universidad de Oviedo)

Yo Lucas Oraá Santos,

DECLARO

que el TFG titulado **“EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS. EL CASO PARTICULAR DE LAS ENTIDADES DE LA IGLESIA CATÓLICA”** es una obra original y que he citado debidamente todas las fuentes utilizadas.

30 de junio de 2024.

EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS. EL CASO PARTICULAR DE LAS ENTIDADES DE LA IGLESIA CATÓLICA.

RESUMEN

Todos los agentes económicos de la sociedad deben contribuir equitativamente al sostenimiento del sistema público mediante impuestos y tributos. La normativa fiscal ha establecido privilegios y bonificaciones para entidades sin ánimo de lucro que realizan actividades de interés general, así como para los contribuyentes que las apoyan económicamente. Las entidades nacidas del seno de la Iglesia Católica también tienen derecho a beneficiarse de estos privilegios otorgados por el legislador a organizaciones que promueven el desarrollo de la sociedad a través del fomento de la cultura, el arte, el deporte o la asistencia social.

Este trabajo pretende analizar el régimen fiscal de las entidades no lucrativas en España, y las particularidades que presentan al respecto las entidades de la Iglesia Católica.

THE SPECIAL TAX REGIME FOR NON-PROFIT ORGANIZATIONS. THE CATHOLIC ASSOCIATIONS PARTICULARITIES.

ABSTRACT

Every member of society is obligated to contribute to the maintenance of the public system through tax payments. Under tax law, non-profit organizations are granted certain privileges and tax benefits, as are those who provide them with financial support. Associations established within the Catholic Church also have the right to these benefits, as they are recognized by the legislators for their role in promoting social development through the enhancement of culture, art, sports, and social assistance.

This piece of work analyses the current non-profit organisations tax establishment as well as the Catholic associations particularities.

ÍNDICE

1.- INTRODUCCIÓN.....	4
2.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES.....	5
2.1. SECTOR NO LUCRATIVO Y TERCER SECTOR	5
2.2. MARCO LEGAL Y NORMATIVO.....	6
3.- BENEFICIOS Y OBLIGACIONES FISCALES PARA ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.....	7
3.1. RÉGIMEN ESPECIAL DE LA LEY 49/2002.....	9
3.1.1.-Exenciones en el Impuesto de Sociedades.....	9
3.1.2.- La Base Imponible en el Impuesto de Sociedades.....	12
3.1.3.- Tipo de gravamen en el Impuesto de Sociedades.	12
3.1.4. Exenciones en los tributos locales.	13
3.1.5.-Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	15
3.1.6 Exenciones en el Impuesto sobre El Valor Añadido.	16
4.1.7 Obligaciones.....	19
3.2. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.....	21
3.2.1 Rentas exentas.....	21
3.2.1 Base Imponible y Tipo de gravamen.....	22
3.3. INCENTIVOS AL MECENAZGO: LA REFORMA DEL MECENAZGO DEL REAL DECRETO-LEY 6/2023.....	22
4.- LAS ENTIDADES DE LA IGLESIA CATÓLICA.....	27
CONCLUSIONES.....	32
BIBLIOGRAFÍA.....	33

1.- INTRODUCCIÓN

En nuestra sociedad actual, donde el sector privado domina en lo referente a la empresa y creación de riqueza, y el enorme sector público es omnipresente en los Estados con sistemas de bienestar, las entidades del Tercer Sector ocupan un espacio crucial en el día a día de muchas personas. Estas instituciones impulsan ámbitos tan diversos y necesarios como la cultura, el deporte, la educación, la sostenibilidad y la asistencia social, desempeñando roles que complementan y enriquecen la estructura económica y social existente.

En España, el Tercer Sector está compuesto por asociaciones sin ánimo de lucro y fundaciones, además de las organizaciones para el desarrollo (ONGs), que deben adoptar alguna de estas dos formas jurídicas para operar legalmente. Estas entidades desempeñan una labor vital al proporcionar servicios y apoyo en áreas donde el sector público y privado pueden no llegar completamente. Su contribución a la sociedad es innegable y multifacética, abarcando desde la ayuda directa a los más necesitados hasta la promoción de valores culturales y educativos.

La Iglesia Católica no es ajena a esta realidad social. Como entidad con personalidad jurídica propia, puede crear, conforme al derecho canónico, entidades sin ánimo de lucro que tienen reconocimiento civil en la legislación española. Dentro del seno de la Iglesia, las asociaciones sin ánimo de lucro erigidas como Asociaciones Públicas de Fieles, como las Hermandades y Cofradías, juegan un papel significativo en muchas ciudades de España. Estas organizaciones no solo mantienen y promueven tradiciones religiosas y culturales, sino que también realizan una gran labor social y asistencial, proporcionando apoyo y recursos a diversas comunidades.

Además, las fundaciones de la Iglesia dedicadas a la labor educativa tienen un impacto considerable, siendo propietarias de miles de centros escolares en todo el territorio nacional. Estas instituciones educativas no solo imparten conocimientos, sino que también inculcan valores éticos y morales. Otras fundaciones eclesiásticas se dedican al mantenimiento de patrimonios culturales y la realización de actividades caritativas y asistenciales, preservando la riqueza cultural y ofreciendo ayuda a los más necesitados.

La existencia de un régimen fiscal especial para las entidades del Tercer Sector es lógica y responde a una necesidad de justicia hacia la labor pública y de interés general que realizan. Estas entidades desempeñan funciones que benefician a toda la sociedad, y el reconocimiento fiscal de su contribución es un modo de apoyar y fomentar su existencia y operatividad.

En el desarrollo de este trabajo, analizaremos en detalle el régimen fiscal al que están sometidas las entidades no lucrativas del Tercer Sector. Prestaremos especial atención a aquellas que pertenecen al seno de la Iglesia Católica, es decir, las asociaciones y fundaciones de creación canónica con reconocimiento civil. Este análisis permitirá comprender mejor las ventajas y obligaciones fiscales que estas entidades enfrentan, así como su impacto en la sociedad y el marco legal que las sustenta.

2.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

2.1. SECTOR NO LUCRATIVO Y TERCER SECTOR

La teoría económica define la estructura de la sociedad en tres sectores: el Primer Sector es el sector público, aquel que incluye todas las entidades y actividades relacionadas con el gobierno y la administración pública, el Segundo Sector es sector privado o empresarial, cuyo objetivo primordial es la obtención de beneficios, por tanto, el Tercer Sector es el denominado sector no lucrativo, aquel que se refiere a entidades privadas que no buscan fines lucrativos y que reinvierten sus recursos en objetivos sociales o de interés general, en lugar de distribuir beneficios .

No existe en la doctrina una unanimidad para la definición del Tercer Sector, muy probablemente por la extensión de la variedad de entidades que lo conforman, así como de sus objetivos y formas jurídicas. ISABEL PEÑALOSA ESTEBAN¹ realiza una distinción entre entidades que denomina “altruistas” y las “mutualistas”. Las primeras canalizan donaciones de esfuerzo personal y bienes sin recibir una contraprestación directa, enfocándose principalmente en satisfacer las necesidades de los grupos más desfavorecidos. Ejemplos de estas entidades incluyen fundaciones, entidades religiosas, Cáritas y Cruz Roja. Por otro lado, las entidades mutualistas son aquellas en las que los aportes de esfuerzo personal y recursos revierten directamente en sus miembros, satisfaciendo las necesidades de estos. Entre estas se encuentran asociaciones, mutualidades de previsión social y cooperativas.

La doctrina reconoce dos corrientes principales para delimitar las organizaciones que formar parte de este sector: las *non-profit organizations* de tradición anglosajona y la economía social de tradición continental europea. La primera define a las organizaciones del tercer sector como aquellas que son formalmente organizadas, privadas, sin ánimo de lucro, con capacidad de autogobierno y participación voluntaria² La segunda, de tradición continental-europea, define la economía social como actividades económicas ejercidas por sociedades como cooperativas, mutualidades y asociaciones, con principios de servicio a los miembros o a la colectividad, autonomía de gestión, procesos de decisión democrática y primacía de las personas sobre el capital³.

También varios autores han realizado esfuerzos no solo por intentar definir de forma conceptual el sector no lucrativo, si no también por establecer dentro de él clasificaciones ateniendo a diversos criterios como ámbito el de actividades, de organización y de dependencias a través de los cuales UGO ASCOLI creo once grupos que se dividen en: organizaciones religiosas; organizaciones relacionadas con el trabajo; organizaciones relacionadas con la educación, fundaciones, organizaciones culturales, organizaciones de servicios; organizaciones sociales; organizaciones

¹ PEÑALOSA ESTEBAN, I., et al. *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones.* 2012.

² SALAMON, LESTER M.; ANHEIER, HELMUT K. In” search of the non-profit sector II: The problem of classification. “, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 1992, vol. 3, no 3, pp. 267-309.

³ MONZÓN, J.L.; DEFOURNY, J., La economía social: tercer sector de un nuevo escenario. *Economía Social: entre economía capitalista y economía pública.* CIRIEC-España, 1992, pp. 11-16.

relacionadas con la sanidad; organizaciones benéficas; organizaciones políticas; y movimientos de masas organizados.⁴

Las entidades de la Iglesia Católica cumplen con las definiciones de las dos teorías antes descritas y se enmarcan en la calificación realizada por ASCOLI dentro de las organizaciones religiosas. Si bien, todo esto desde un punto de vista conceptual o doctrinal, hemos de pasar a delimitar la definición legal o jurídica que realizan los instrumentos normativos que el legislador español ha creado para estas organizaciones.

Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo en su artículo 2 realiza una descripción de las formas jurídicas que entran dentro del ámbito subjetivo de aplicación de la esta ley, es decir, las entidades que van a poder acogerse al régimen fiscal especial que esta norma delimita. Estas entidades son:

- a) *Las fundaciones.*
- b) *Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*
- c) *Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.*
- d) *Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.*
- e) *Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores.*
- f) *Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores.*
- g) *Quedarán excluidas aquellas entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.*
- h) *Las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación, sin establecimiento permanente en territorio español, que sean análogas a alguna de las previstas en las letras anteriores.*

Esta definición o enumeración no quiere decir que otro tipo de personas jurídicas que quedan fuera del ámbito subjetivo de aplicación no puedan considerarse, desde un punto de vista conceptual o doctrinal, parte esencial del Tercer Sector. Ejemplo de esto son todas las entidades no lucrativas constituidas como asociaciones que no han conseguido – o no han solicitado – la declaración de “utilidad pública”:

2.2. MARCO LEGAL Y NORMATIVO.

Las entidades no lucrativas toman la forma de personas jurídicas que actúan en el tráfico jurídico y económico ordinario de la vida en sociedad. Su regulación es extensa

⁴ ASCOLI, U.; TORRES, J. A., “Estado de bienestar y acción voluntaria.” *Reis*, 1987, no 38, pp. 119-162.

y abarca desde el marco Constitucional hasta el desarrollo de normativa local en su ámbito competencial. El Derecho fundamental de asociación recogido en el art. 22 de nuestra Constitución garantiza el libre desarrollo de estas entidades y la capacidad de los ciudadanos para organizarse en pro de un fin concreto, derecho que ha sido desarrollado por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, que establece el régimen jurídico general de las asociaciones, regulando aspectos como la constitución, derechos y deberes de los asociados, órganos de gobierno, y régimen económico.

Con respecto a la otra forma jurídica que normalmente adoptan las entidades no lucrativas, las fundaciones se regulan en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, que establece los requisitos para su constitución, funcionamiento, obligaciones contables y fiscales, y el régimen de supervisión e intervención administrativa. El Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, desarrolla el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal, detallando procedimientos administrativos y requisitos adicionales este tipo fundacional, pudiendo las Comunidades Autónomas legislar normativa propia en este ámbito⁵

El marco legal y normativo de las entidades sin lucrativos es amplio al abarcar diversas leyes y reglamentos.

Para delimitar este marco legal a nivel fiscal de las entidades sin fines lucrativos, deberemos ampararnos en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, como principal norma fiscal para regular la tributación de dichas entidades.

Debemos tener también en consideración, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, por su carácter subsidiario (artículo 5 de la Ley 49/2002), también la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y aquellas Ordenanzas locales que regulen los ayuntamientos sobre los tributos sobre los que tengan competencia. Además de las regulaciones sobre los impuestos concretos que se aplican a la actividad de estas entidades. Estas regulaciones serán primordiales para delimitar aquellos aspectos que van a afectar fiscalmente a las entidades sin fines lucrativos.

La ley 49/2002, es desarrollada mediante reglamento, Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se limita a fijar el procedimiento para la aplicación del régimen especial.

3.- BENEFICIOS Y OBLIGACIONES FISCALES PARA ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.

Utilizando el marco jurídico fiscal antes expuesto, y como consecuencia de la necesidad de apoyo que tienen las entidades no lucrativas para que puedan seguir desarrollando sus actividades en beneficio de la sociedad en general, el legislador ha querido otorgar un panorama fiscal proclive con estas personas jurídicas y con las personas que contribuyen económicamente a sus fines. Es por ello, que los principales impuestos y tributos, como son el Impuesto de Sociedad, el Impuesto sobre el Valor

⁵ Las Comunidades Autónomas de Andalucía, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia, La Rioja, Madrid, Navarra, País Vasco y la Comunidad Valenciana cuentan con leyes propias en materia de fundaciones. Fuente: <https://abc.fundaciones.org/faq/normativa/> (Consultada el 12 de junio de 2024).

Añadido, el Impuesto de Actividades Económicas y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, establecen beneficios y exenciones – aunque también señalan sus obligaciones – para este tipo de entidades. Así mismo, se ha establecido beneficios al mecenazgo de estas caudas y entidades, a través de deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto de Sociedades, cuando se trate de personas jurídicas, de un porcentaje de las aportaciones realizadas.

En primer lugar, el principal impuesto que grava la actividad y rendimiento de las personas jurídicas, el Impuesto de Sociedades establece dos regímenes específicos para las entidades sin fines de lucro:

- **Régimen Especial** de la Ley 49/2002: Descrito en el artículo 9.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), este régimen ofrece exenciones y reducciones fiscales a las entidades que cumplen con los requisitos establecidos en la Ley 49/2002.
- **Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas:** Regulada en el artículo 9.3 a) de la LIS, esta disposición se aplica a entidades que, sin cumplir completamente con la Ley 49/2002, realizan actividades de interés general y pueden beneficiarse de exenciones parciales en el Impuesto de Sociedades.

Además, estas entidades pueden acceder a reducciones o exenciones en tributos locales, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido – principal impuesto indirecto del sistema tributario español - las entidades pueden estar sujetas al IVA, pero existen exenciones y regímenes especiales que les permiten reducir la carga fiscal derivada de este impuesto, facilitando la realización de sus actividades sin un impacto financiero significativo.

Las entidades sin fines de lucro también pueden beneficiarse de exenciones o reducciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, especialmente en lo que respecta a transmisiones patrimoniales y actos jurídicos necesarios para la consecución de sus fines sociales.

Pero como señalábamos antes, no todas las entidades no lucrativas, pertenecientes al denominado Tercer Sector, pueden beneficiarse de las exenciones fiscales señaladas. Para ellos, estas personas jurídicas deben estar incluidas en el art. 2 de la ya mencionada Ley 49/2002, cumplir con los requisitos establecidos en el art. 3 y ejercer la opción de acogerse al régimen.

Este artículo delimita el ámbito subjetivo de aplicación de la Ley, teniendo en cuenta que el Tercer Sector está conformado principalmente por fundaciones y asociaciones, a estas últimas se les exige la declaración de utilidad pública⁶

El art. 3 de la Ley 49/2002 define los requisitos que deben tener estas entidades a efectos de adherirse a los beneficios en ella contemplada. El primer requisito que establece es la persecución de “fines de interés general”, realizando una enumeración abierta y nombrando entre ellos a asistencia u inclusión sociales, o fines de carácter cultural.

⁶ El marco jurídico para su obtención se regula en el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública y acredita la persecución de fines de interés general por parte de la entidad (BOE Núm. 11, de 13 de enero de 2004, PP 1067 a 1071).

El segundo requisito es que al menos que se destine el 70% a fines de interés general de rentas de explotaciones económicas, de rentas derivadas de transmisión de bienes o derechos, así como ingresos por otros conceptos, teniendo en cuenta la minoración de los gastos necesarios para obtener dichas rentas. Se debe cumplir este requisito desde el inicio del ejercicio hasta cuatro años después del cierre del ejercicio. Lo restante de asignar el 70% a fines de interés general deberá destinarse a dotar patrimonialmente la entidad o a aumentar reservas.

Como tercer requisito, es que la actividad económica, no puede ser ajena a su objeto o finalidad, hay una excepción del 40%, por lo que podrán existir actividades ajenas a su objeto o finalidad siempre y cuando no vulneren normas de competencia. Los beneficiarios no podrán ser los fundadores, asociados, patronos, y parientes hasta cuarto grado.

Los fundadores, asociados, patronos, y parientes hasta cuarto grado no deben ser los principales beneficiarios. Las actividades de investigación, asistencia social, deportivas, y conservación de bienes del Patrimonio Histórico Español no estarán a este límite.

Los cargos de patrono y similares deben ser gratuitos, permitiendo solo reembolsos por gastos justificados, no se considera remuneración los seguros de responsabilidad civil contratados para estos cargos. Respecto a las entidades declaradas de utilidad pública no operara la gratuidad del cargo.

El patrimonio debe destinarse a otras entidades de interés general o entidades públicas no fundacionales. No pueden revertir el patrimonio al aportante original o sus herederos, salvo en favor de entidades de mecenazgo.

Las entidades sin fines lucrativos deben estar inscritas en el registro correspondiente y deben cumplir con las obligaciones contables según las normas aplicables o el Código de Comercio, así como presentar cuentas antes de seis meses desde el cierre del ejercicio ante el organismo público correspondiente.

Deberán detallar una memoria económica en la que se detallen sus ingresos y sus gastos por categorías y proyectos, así como especificar la participación de la entidad en entidades mercantiles.

La Ley 49/2002, también incluye los incentivos al mecenazgo, como aquellos beneficios fiscales que tienen los contribuyentes (no las entidades sin fines lucrativos) por aportaciones que realizan a favor de determinadas entidades. La Ley regula los requisitos para ostentar dichos beneficios, como las entidades frente a las que se debe hacer dichas aportaciones, así como la naturaleza que deben las aportaciones para que se puedan deducir fiscalmente los contribuyentes tanto en el IRPF como en el Impuesto de Sociedades.

3.1.- RÉGIMEN ESPECIAL DE LA LEY 49/2002

Aquellas entidades que delimita el art. 2 de la Ley 49/2002 y que cumplan los requisitos del art. 3, se les aplica el régimen del artículo 9.2 de la LIS y gozarán de beneficios en el Impuesto de Sociedades en determinados Tributos Locales (IBI, IAE e IIVTNU). Estos beneficios se pueden dividir en exenciones de algunos ingresos y rentas de la declaración, tipo de gravamen y determinación de la base imponible.

3.1.1.-Exenciones en el Impuesto de Sociedades.

Como primer beneficio nos encontramos con que las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos van a estar exentas en el Impuesto de Sociedades, por lo tanto, estas

no van a tener que incluirse en la declaración del impuesto, ni estarán sujetas a retención ni ingreso a cuenta. Se encuentran enumeradas en el art. 6 de la Ley 49/2002:

- Los donativos y donaciones recibidos, siempre y cuando sean para fines de la entidad, se incluirán aquellas aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, así como las ayudas económicas recibidas en virtud de convenios de colaboración empresarial y los contratos de patrocinio.
- Las cuotas satisfechas por asociados, colaboradores o benefactores, siempre y cuando de esa aportación no se corresponda con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta, del artículo 7 de la Ley 49/2002.
- Las subvenciones, menos aquellas subvenciones que se destinen a explotaciones no exentas, del artículo 7 de la Ley 49/2002.
- Las rentas que procedan de patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad.
- Las rentas derivadas de adquisiciones o transmisión, sin importar el título, de bienes o derechos.
- Como veremos en el artículo 7, de la Ley 49/2002, las rentas que se deriven de explotaciones económicas exentas, no se incluirán en la Base imponible del Impuesto de Sociedades
- Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo

Además, el art. 6 de la ley dispone que aquellas rentas que procedan de alguna explotación económica, que se recoja en el art. 7, estarán exentas en el Impuesto de Sociedades con el requisito de que dichas explotaciones económicas se desarrollen en el cumplimiento de su objeto o finalidad. Dichas explotaciones económicas son:

“Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
- d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.
- e) Asistencia a minorías étnicas.
- f) Asistencia a refugiados y asilados.
- g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
- h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- i) Acción social comunitaria y familiar.
- j) Asistencia a exreclusos.
- k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- m) Cooperación para el desarrollo.
- n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.
- o) Acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social.

2.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3.º Las explotaciones económicas de investigación, desarrollo e innovación, siempre y cuando se trate de actividades definidas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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

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

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

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

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

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

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

11.º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 % de los ingresos totales de la entidad.

12.º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.”⁷

El artículo detalla una serie de explotaciones económicas que están exentas de impuestos debido a su carácter social, cultural, educativo o de investigación. Estas explotaciones incluyen servicios de promoción y gestión de la acción social, incluyendo protección de la infancia y juventud, asistencia a la tercera edad, personas en riesgo de exclusión, víctimas de malos tratos, personas con discapacidad, minorías étnicas, refugiados, emigrantes, personas con cargas familiares no compartidas, exreclusos, alcohólicos y toxicómanos, cooperación para el desarrollo, inclusión social y acciones de inserción sociolaboral. También se incluyen servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, investigación, desarrollo e innovación según la Ley del Impuesto sobre Sociedades, gestión de bienes de interés cultural, organización de representaciones artísticas y culturales, explotación de parques y espacios naturales protegidos, enseñanza y formación profesional en todos los niveles del sistema educativo, organización de exposiciones, conferencias y seminarios, elaboración y venta de libros y material multimedia, servicios deportivos a personas físicas no profesionales y explotaciones auxiliares o complementarias de las anteriores.

⁷ Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, del 23 de diciembre (BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 2002).

Las explotaciones de escasa relevancia, con ingresos netos inferiores a 20.000 euros, también están incluidas. No se considerarán auxiliares o complementarias si sus ingresos superan el 20% de los ingresos totales de la entidad.

3.1.2.- La Base Imponible en el Impuesto de Sociedades.

La tercera particularidad de la Ley 49/2002, específicamente regulada en el artículo 8, se refiere a la ampliación de los gastos que no se consideran deducibles fiscalmente, lo que significa que estos gastos no reducirán la base imponible del Impuesto de Sociedades. Además, dentro de la base imponible, no se incluirán las rentas que provengan de las explotaciones económicas mencionadas en el artículo 7 de la misma ley. Esto implica que las entidades acogidas a este régimen especial sólo deben incluir aquellas rentas que no están exentas.

Respecto a los gastos deducibles, la Ley 49/2002 establece que no podrán considerarse aquellos definidos en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), así como otros específicos que la propia Ley 49/2002 no considera deducibles. Específicamente, no son deducibles los siguientes gastos:

1. **Gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas:** Cualquier gasto que se pueda atribuir únicamente a las rentas que están exentas no se considerará deducible.
2. **Gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas:** Estos gastos serán deducibles solo en la proporción que los ingresos obtenidos de explotaciones económicas no exentas representen respecto a los ingresos totales de la entidad. Esto significa que, si una entidad genera ingresos tanto de actividades exentas como no exentas, solo se podrá deducir una parte proporcional de los gastos que corresponda a las actividades no exentas.
3. **Amortización de elementos patrimoniales no afectos a explotaciones económicas sometidas a gravamen:** Las cantidades destinadas a la amortización de bienes patrimoniales que no están directamente relacionados con las actividades económicas sujetas a impuestos no son deducibles. En el caso de bienes patrimoniales parcialmente afectos a actividades exentas, la deducción por amortización no será permitida en el porcentaje en que el bien esté relacionado con la actividad exenta.
4. **Aplicación de resultados:** Las cantidades que constituyan la aplicación de resultados, especialmente los excedentes de explotaciones económicas no exentas, no se considerarán como gastos deducibles.

De esta forma el legislador establece un límite a los gastos deducibles para asegurar que sólo se puedan deducir aquellos relacionados con actividades no exentas, protegiendo así la base imponible del Impuesto de Sociedades y promoviendo una mayor transparencia y equidad en la determinación de los impuestos a pagar por estas entidades.

3.1.3.- Tipo de gravamen en el Impuesto de Sociedades.

Como último beneficio fiscal en el Impuesto de Sociedades, es la sujeción a un gravamen especial, que está reducido frente al tipo de gravamen general del 25% del Impuesto de Sociedades. Por lo cual la base imponible positiva estará sujeta al 10% de las entidades sin fines lucrativos. El articulado normativo de la Ley 49/2002, en su art.10,

que regula el tipo de gravamen reducido, recoge que este 10% se aplicará a aquellas rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas.

Por la aplicación subsidiaria de la LIS (art. 5), se le aplican las deducciones por doble imposición interna e internacional, así como bonificaciones y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Para posteriormente minorar la cuota líquida en la cantidad del importe de los pagos a cuenta efectuados, pudiendo dar a una cuota diferencial positiva o negativa.

3.1.4. Exenciones en los tributos locales.

Una vez definidos los beneficios que tienen las entidades sujetas al régimen especial de la Ley 49/2002 en el Impuesto de Sociedades, cabe describir los beneficios que ostentan en los tributos locales (IBI, IAE e IIVTNU), que la ley regula en el art. 15. Al igual que los beneficios fiscales que tienen estas entidades en el Impuesto de Sociedades, la aplicación de este régimen especial es voluntaria y su aplicación requiere la comunicación al órgano competente

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es un tributo de carácter local y directo que grava la titularidad y derechos reales de propiedad, usufructo o superficie sobre bienes inmuebles. El IBI representa una de las principales fuentes de ingresos para los Ayuntamientos, por lo que contribuye a sostener la administración pública local y los servicios de carácter municipal.

El punto 1 del art. 15 dispone que están exentos del IBI los bienes “de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades”⁸.

Respecto a los bienes que estén afectos parcialmente a explotaciones económicas exentas la Ley no dice nada, deberemos acudir a las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos donde se encuentre el bien⁹.

Impuesto de Actividades económicas (IAE)

Las entidades sin fines lucrativos no tributarán por aquellas actividades enumeradas en el art. 7 de la Ley 49/2002. No obstante, tienen la obligación presentar declaración de alta en este impuesto y cuando cese la actividad la entidad debe presentar declaración de baja.¹⁰

Sin embargo, el punto quinto del art. 15 de la Ley dispone que “Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”. Por tanto, si nos remitimos a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en concreto a su arts. 78 y ss. encontraremos la regulación específica del IAE.

⁸ *vid.* art. 7 de la Ley 49/2002.

⁹ BOKOBO MOICHE S., *El régimen especial de las entidades sin ánimo de lucro*, p. 66.

¹⁰ *vid.* art. 15.2 de la Ley 49/2002

El art. 82 de esa Ley recoge una serie de sujetos, que a pesar de no tener porque ser objeto de la Ley 49/2002, están exentos de este tributo. A modo de síntesis, estos son:

- **Administraciones públicas.**
- **Organismos públicos de investigación.**
- **Establecimientos de enseñanza costeados por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública.**
- **Establecimientos de enseñanza en todos sus grados que no tengan ánimo de lucro y estén en régimen de concierto educativo.** La exención también resulta aplicable si los establecimientos facilitan a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestan servicios de media pensión o internado. También resulta aplicable, incluso, si venden en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.
- **Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales¹¹, sin ánimo de lucro,** por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen. La exención también resulta aplicable, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.
- La **Cruz Roja Española.**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), comúnmente conocido como la plusvalía municipal, es un tributo directo de ámbito local que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana a lo largo de un período de tiempo. Este incremento se pone de manifiesto en la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título, ya sea a través de la compraventa, la donación, la herencia, etc.

Según el art. 15.3 de la Ley 49/2002, las entidades no lucrativas estarán exentas de tributar por los incrementos correspondientes a los bienes inmuebles de los que sean titulares.

Respecto a transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio sobre los terrenos, efectuados por una entidad sin fines lucrativos, la exención estará limitada a que se cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el IBI, es decir, que los terrenos estos afectos a actividades económicas no exentas por el art. 7 de la Ley 49/2002.

Tal y como sucede con el IBI, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales regula este impuesto en los arts. 104 y ss. El art. 105 recoge las exenciones que se aplican a ciertos

¹¹ La utilización del término “disminuido” se debe a que la ley lo utiliza de forma literal. Sin embargo, la acepción correcta ya actual sería “persona con discapacidad”. Recientemente, el 15 de febrero de 2024 se publicó en el BOE la modificación del art. 49 de la Constitución Española, por la que se elimina la palabra “disminuido” y se sustituye por “persona con discapacidad”, dando así cumplimiento a la necesaria actualización del lenguaje y contenido de la ley para reflejar los valores que inspiran la protección de los derechos y la autonomía de las personas con discapacidad.

sujetos, aunque no se encuentren dentro del ámbito subjetivo de aplicación de la Ley 49/2002. Por tanto, están exentos los incrementos correspondientes cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las siguientes entidades sin ánimo de lucro (artículo 105.2 LHL), aunque no se encuentren entre las entidades del art. 2 de la Ley 49/2002:

- Instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
- Mutualidades de previsión social.¹²
- La Cruz Roja Española.

Así mismo, existe una tercera vía de bonificación cuando se trate de actividades de interés general relacionadas con “circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo”, aunque la entidad titular de los terrenos no entre dentro del ámbito subjetivo de la Ley 49/2002 ni en las enumeradas en el art. 105.2 de la LHL. El art. 108.5 de la LHL recoge que las ordenanzas fiscales de los Ayuntamientos podrán “regular una bonificación del 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.”

Esta declaración de “especial interés” o “utilidad municipal” corresponde “Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros”.

Se establece así una tercera vía para poder dotar de privilegios fiscales a las actividades de contribuyan al bien común y al interés general, aunque el titular no entre en el ámbito de aplicación de las normas antes citadas.

3.1.5.-Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) es un tributo indirecto que grava una variedad de operaciones: las Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), que son transmisiones patrimoniales de bienes y derechos que se realicen a título oneroso y que no estén sujetas al IVA; las Operaciones Societarias (OS), aquellas relacionadas con las sociedades mercantiles, como la constitución, aumento y disminución de capital, fusiones, y escisiones, entre otras; así como los Actos Jurídicos Documentados (AJD), que conllevan la formalización de documentos notariales, mercantiles y administrativos.

Como habíamos visto anteriormente, la Ley 49/2002, no recoge como tal que las entidades sin fines lucrativos que están sujetas a esta Ley gocen de una excepción en el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, pero sí que con la

¹² Las mutualidades de previsión social deben carecer de ánimo de lucro en virtud del artículo 64.3 del Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, pero no son entidades no lucrativas a efectos del art. 2 de la Ley 49/2002. No obstante, la Dirección General de Tributos ha considerado que tampoco tributan en el Régimen de entidades parcialmente exentas del IS (artículo 9.3), ya que no se trata de las mutuas a las que se refiere expresamente este precepto (Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1371-07 de 25 de junio de 2007).

aprobación de la Ley 49/2002 se modificó la Ley 1/1993 sobre el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, del 24 septiembre.

Esta modificación, implicó un cambio en la redacción del art. 45.1 donde se recogían las entidades que por su naturaleza están exentas de este Impuesto. De esta forma se incluyó en la enumeración para su exención a las entidades sin fines lucrativos que estén acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002¹³.

En el mismo artículo figura también la exención para otros sujetos:

- El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.
- Las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.
- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
- El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- Los partidos políticos con representación parlamentaria.
- La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- La Obra Pía de los Santos Lugares.

Entre los enumerados se encuentra la Iglesia Católica, y el resto de las confesiones que tienen Acuerdo de cooperación con el Estado, así como importantes organizaciones del Tercer Sector como son la Cruz Roja Española o la ONCE. También beneficia a la obra social que realizan las fundaciones bancarias o las cajas de ahorro, parte esencial del tercer sector "mutualista".

3.1.6 Exenciones en el Impuesto sobre El Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo indirecto que grava el consumo de bienes y servicios, es de naturaleza real, ya que se aplica a las operaciones de consumo sin tener en cuenta las circunstancias personales del contribuyente.

La Ley 49/2002 no prevé ningún régimen especial en relación con el IVA. A diferencia de los que sucede con otros tributos, nos debemos de dirigir a la propia Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido para encontrar en su art. 20 las Exenciones en operaciones interiores (quiere decir en operaciones económicas dentro de las fronteras de nuestro país). Por tanto, en el ámbito del IVA nos referimos a entidades no lucrativas en términos generales, no solo a aquellas que entran dentro del ámbito de aplicación del art. 2 de la Ley 49/2002.

En primer lugar, debemos analizar si las operaciones realizadas por entidades sin ánimo de lucro están sujetas al IVA. Para ello, es necesario determinar si estas entidades pueden tener la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto, si realizan

¹³ *vid.* art. 45 I A) b) de la Ley 1/1993 sobre el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1993). Este punto recoge también que "a la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención."

operaciones a título oneroso o gratuito y si las mismas se efectúan en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

En segundo lugar, en caso de que las operaciones que realizan estén sujetas al IVA, debemos tener en cuenta que existen varias exenciones que pueden resultar aplicables a las entidades sin ánimo de lucro. A efectos exclusivamente didácticos, podemos clasificar estas exenciones en los siguientes grupos:

- **Exención de los servicios prestados a sus miembros por entidades sin ánimo de lucro.** Se trata de una exención específica para las entidades que no tengan finalidad lucrativa, en relación con los servicios que prestan a sus miembros, y por los que no perciban contraprestaciones distintas de las fijadas estatutariamente. Esta exención exige el previo reconocimiento por parte de la Administración tributaria.

Debemos acudir a la Ley del IVA, a su art. 20, para comprobar que exenciones pueden ser aplicables a la actividad ordinaria de las entidades sin fines lucrativos a efectos de no repercutir IVA respecto a estas explotaciones económicas:

1. **Servicios de Hospitalización y Asistencia Sanitaria:** Exentas las prestaciones de servicios de hospitalización, asistencias sanitarias y directamente relacionadas con las mismas por entidades de Derecho público o privadas en régimen de precios autorizados, como puede ser el caso de entidades no lucrativas propietarias de establecimientos sanitarios. No están exentas la entrega de medicamentos fuera de establecimientos, servicios de alimentación y el alojamiento a terceros, servicios veterinarios, y arrendamientos de bienes por estas entidades.
2. **Asistencia a Personas Físicas por Profesionales Médicos o Sanitarios:** Exentas las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria por profesionales médicos o sanitarios, incluyendo psicólogos, logopedas y ópticos, relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.
3. **Entregas de Sangre y Otros Elementos del Cuerpo Humano:** Exentas las entregas de sangre, plasma sanguíneo, tejidos y otros elementos del cuerpo humano para fines médicos o de investigación.
4. **Servicios de Estomatólogos, Odontólogos y Protésicos Dentales:** Exentas las prestaciones de servicios y entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares por estos profesionales.

Todas estas exenciones pueden estar relacionadas con las entidades no lucrativas cuando presenten servicios de carácter médico o sanitario.

5. **Servicios a miembros por uniones y entidades autónomas** Exentas las prestaciones de servicios directamente a sus miembros por uniones o entidades autónomas de personas que ejerzan actividades exentas o no sujetas al IVA, siempre que:
 - Los servicios se utilicen exclusivamente en la actividad exenta.
 - Los miembros reembolsen únicamente la parte correspondiente de los gastos comunes.
 - La actividad exenta no sea alguna de las señaladas en los números específicos del artículo.

No aplicable a servicios prestados por sociedades mercantiles.

6. **Servicios de Asistencia Social:** Exentas las prestaciones de servicios de asistencia social por entidades de Derecho público o privadas de carácter social

(entidades no lucrativas), en actividades como protección de la infancia y juventud, asistencia a la tercera edad, educación especial, asistencia a minorías étnicas, refugiados, transeúntes, personas con cargas familiares, acción social comunitaria y familiar, ex-reclusos, reinserción social, prevención de delincuencia, asistencia a alcohólicos y toxicómanos, y cooperación para el desarrollo.

7. **Educación y Formación:** Exentas las prestaciones de servicios y entregas de bienes relacionadas con la educación infantil, juvenil, escolar, universitaria, postgraduada, de idiomas, y formación profesional por entidades públicas o privadas autorizadas. De gran aplicación a las entidades no lucrativas, propietarias de cientos de centros educativos en todo el territorio nacional. No está exentas: servicios deportivos prestados por empresas distintas de centros docentes, alojamiento y alimentación por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes, servicios de escuelas de conductores relativos a permisos de conducción específicos, y entregas de bienes onerosas.
8. **Cesión de personal por Entidades Religiosas:** Exentas las cesiones de personal para hospitalización, asistencia sanitaria, asistencia social y educación por entidades religiosas inscritas en el Ministerio de Justicia.
9. **Servicios y Entregas a Miembros por Entidades No Lucrativas:** Exentas las prestaciones de servicios y entregas de bienes a sus miembros por organismos legalmente reconocidos sin finalidad lucrativa para objetivos políticos, sindicales, religiosos, patrióticos, filantrópicos o cívicos, sin contraprestación distinta de las cotizaciones estatutarias.
10. **Servicios Deportivos:** Exentas las prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen deporte o educación física, prestados por entidades de derecho público, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español, y entidades deportivas privadas de carácter social, excluyendo espectáculos deportivos.
11. **Servicios Culturales:** Exentas las prestaciones de servicios culturales por entidades públicas o privadas de carácter social, incluyendo bibliotecas, archivos, centros de documentación, visitas a museos y monumentos, representaciones teatrales y musicales, organización de exposiciones y similares.
12. **Transporte de Enfermos o Heridos:** Exentas las prestaciones de transporte en ambulancias o vehículos adaptados para enfermos o heridos.
13. **Operaciones de Seguro y Mediación:** Exentas las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, y los servicios de mediación para celebrar estos contratos.
14. **Loterías y Juegos:** Exentas las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos, y organismos de Comunidades Autónomas. Únicamente aplicable a las entidades no lucrativas para la ONCE como entidad singular del Tercer Sector.
15. **Entregas de Terrenos y Edificaciones:** Exentas las entregas de terrenos rústicos, no edificables y segundas entregas de edificaciones después de terminada su construcción o rehabilitación, con excepciones específicas.
16. **Arrendamientos:** Exentos los arrendamientos de terrenos y edificaciones destinados a viviendas o explotación agraria, con diversas excepciones y condiciones específicas.

17. Entregas de Bienes Usados en Operaciones Exentas: Exentas las entregas de bienes utilizados en operaciones exentas, sin derecho a deducción total o parcial del impuesto soportado al adquirir los bienes.

Condiciones para ser Entidades o Establecimientos de Carácter Social:

- Carecer de finalidad lucrativa.
- Gratuidad de cargos de presidente, patrono o representante legal, sin interés en resultados económicos.
- Socios y familiares no ser destinatarios principales de operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales, salvo en servicios de asistencia social y deportivos.

Calificación como Entidades de Carácter Social:

- Las entidades pueden solicitar calificación ante la Administración tributaria para obtener exenciones, vinculante mientras subsistan las condiciones y requisitos necesarios.

Para aplicar dicha excepción, se deberá comunicar a la Administración Tributaria como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente.

3.1.7 Obligaciones.

No todo en un régimen fiscal especial o privilegiado pueden ser exenciones o bonificaciones, también los sujetos pasivos de los impuestos y tributos tienen una serie de obligaciones para con la Agencia Tributaria y las Haciendas locales. Muchas veces estas obligaciones se transforman en deber de informar sobre determinadas rentas o ingresos, o en presentar documentos de carácter económico-financiero.

Dentro de las obligaciones que surgen a las Entidades sin fines lucrativos que están sujetas al Régimen Especial de la Ley 49/2002, podemos encontrar 4 obligaciones principales.

En primer lugar, la **obligación de ejercer la opción** para acogerse al Régimen Especial se hará en la forma que reglamentaria se determine, a través del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Una vez ejercitada la opción, la entidad quedara vinculada a cumplir los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002 durante los períodos impositivos siguientes de manera indefinida. Las entidades tienen el deber de probar que cumplen con los requisitos establecidos en dicho artículo, y siempre que no se renuncia a la sujeción al Régimen especial, se deberá cumplir con ellos. El incumplimiento de estos requisitos en un ejercicio derivara en la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas del Impuesto de Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados respecto del ejercicio en el que se produzca el incumplimiento, junto con los intereses de demora.

Como segunda obligación que se deriva es una **obligación de llevar una contabilidad**, la Ley 49/2002 recoge que se deberá llevar la contabilidad prevista en las normas reguladoras, tanto de la Ley de Asociaciones, como de la Ley de Fundaciones.

De manera resumida, las obligaciones contables que tienen las Asociaciones que se consideren entidades sin fines lucrativos. Deberán llevar una imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como de las actividades realizadas, además han de efectuar un inventario de sus bienes y recoger en un libro de actas las reuniones de sus órganos de gobierno y de representación. Los asociados pueden acceder a toda esa documentación. Las cuentas se aprueban anualmente por la asamblea general¹⁴.

Respecto a las fundaciones, estas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a la actividad, la obligación de formular las cuentas anuales (Balance, cuenta de resultados y la memoria) residen en el presidente, que deberán ser aprobada con un límite de 6 meses después del cierre del ejercicio. Cuando sea preceptivo, las cuentas anuales irán acompañadas de un informe de auditoría, una vez aprobada serán publicadas en el registro de Fundaciones, y serán accesibles a todo el mundo¹⁵.

Las entidades sin fines lucrativos deberán presentar declaración que es una de las obligaciones más características, ya que en este caso la Ley 49/2002 en su art. 13, fija que están obligadas a declarar por el Impuesto de Sociedades sin establecer ningún límite.

Como última de las obligaciones, que ya habíamos mencionada, es que las rentas exentas, no estarán sometidas ni a retención ni ingreso a cuenta, por lo tanto, estarán exentos de la obligación de retener.

Estas obligaciones conllevan la necesidad por parte de las entidades no lucrativas, en especial, aquellas acogidas al Régimen Especial, de presentar una serie de modelos ante la Agencia Tributaria, alguno de ellos solo con carácter informativo:

- **Modelo 182:** Declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas. Se presenta durante los 31 días posteriores a la finalización del ejercicio. Deben incluirse todas las donaciones recibidas por importes superiores a 100 euros, detallando el donante, el importe y la naturaleza del donativo¹⁶
- **Modelo 200:** Declaración del Impuesto sobre Sociedades. Se presenta Dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores al cierre del período impositivo.¹⁷
- **Modelo 202:** Pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. Obligatorio de forma trimestral (1 al 20 de abril, 1 al 20 de octubre, y 1 al 20 de diciembre) para entidades que realizan actividades económicas no exentas y que esperan tener una cuota a ingresar en el ejercicio.

¹⁴ *vid.* art. 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación (BOE núm. 73, de 26 de abril de 2002).

¹⁵ *vid.* art. 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2002) y arts. 26 y ss. del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal (BOE núm. 279, de 22 de noviembre de 2005).

¹⁶ *vid.* art. 42.2 del Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo (BOE núm. 110, de 06 de mayo de 2014): "Las fundaciones y asociaciones identificarán y comprobarán la identidad de todas las personas que aporten a título gratuito fondos o recursos por importe igual o superior a 100 euros."

¹⁷ *vid.* art. 124.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- **Modelo 036/037:** Declaración censal para comunicar el inicio de actividades. Se debe presentar dentro del mes siguiente al inicio, modificación o cese de la actividad. El Modelo 036 es para entidades con obligación de presentar el IVA¹⁸, mientras que el 037 es una versión simplificada para entidades que no tienen esta obligación.
- **Modelo 347:** Declaración anual de operaciones con terceros. Deben incluirse todas las operaciones con terceros que superen los 3.005,06 euros anuales. Se presenta durante el mes de febrero del año siguiente¹⁹.
- **Modelo 349:** Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (si aplica). Tiene una frecuencia mensual o trimestral en función del volumen de las operaciones y es obligatorio para entidades que realizan operaciones de compra o venta dentro de la Unión Europea.
Se presenta hasta el día 20 del mes siguiente o hasta el día 20 del mes siguiente al trimestre natural (abril, julio, octubre y enero) en el caso de presentación con periodicidad trimestral.

3.2. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.

Como habíamos adelantado, cuando las entidades sin fines lucrativos no estén sujetas a la Ley 49/2002 se registrarán por lo dispuesto en los arts. 109 a 111 de la LIS.

Las particularidades de este régimen incluyen una lista específica de rentas exentas y gastos no deducibles. En otros aspectos, como las normas de valoración, deducciones, bonificaciones o pagos a cuenta, se aplican las reglas generales.

3.2.1. Rentas exentas.

Las entidades que este sujetas a este régimen especial deben tener en cuenta que se consideraran rentas exentas las siguientes:

Actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica

Adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre y cuando se obtengan o se realicen en el cumplimiento de su objeto o finalidad.

Transmisión onerosa de bienes, para que estén exentas deben cumplirse varios requisitos:

- Los bienes deben estar afectos a la realización del objeto o finalidad específica.
- EL total de la transmisión debe destinarse a inversiones relacionadas con el objeto o finalidad específica.
- Deben realizarse la inversión en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entre o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores.
- Los bienes adquiridos mediante la reinversión deben mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años (a excepción de los que su vida útil sea inferior).

El art. 110.2 de la Ley articula una lista de aquellas rentas que provienen de explotaciones económicas que no estarán exentas en el Impuesto de Sociedades. Las exenciones no operaran frente a rendimientos de explotaciones económicas, entendido

¹⁸ *vid.* p. 16.

¹⁹ *vid.* arts. 31 y 31 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE núm. 213, de 05 de septiembre de 2007).

como una ordenación del sujeto pasivo de los medios de producción y de los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Tampoco operaran frente a rentas derivadas del patrimonio, ni a transmisiones distintas de las señaladas en el art. 110.1.

3.2.1 Base Imponible y Tipo de gravamen.

Para regular los gastos que fiscalmente no se consideran deducibles, así como el tipo de gravamen, el art. 111 de la LIS, recoge dos gastos que no se consideran fiscalmente deducibles que son:

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

b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior.”

Así como dicho artículo, recoge que el tipo de gravamen aplicable a estas entidades será del 25% a diferencia del que establece la Ley 49/2002, que tienen tipo reducido del 10%.

3.3. INCENTIVOS AL MECENAZGO: LA REFORMA DEL MECENAZGO DEL REAL DECRETO-LEY 6/2023

La Real Academia de la Lengua define el “mecenazgo”²⁰ como la “protección o ayuda dispensadas a una actividad cultural, artística o científica.” Aceptación que comparte el legislador en la Ley 49/2002 que entiende por mecenazgo “la participación privada en la realización de actividades de interés general”, actividades que define y enumera en el art. 3 1º.

La protección, y bonificación fiscal, al que contribuye, de forma desinteresada, con una entidad acogida al régimen especial contribuye, sin ninguna duda, a la proliferación de los donativos y apoyos a las actividades de interés general en pro de la sociedad en su conjunto, en ámbitos tan dispersos como la acción social o la defensa de la cultura.

La defensa del mecenazgo instaurada por la citada ley desde el año 2002 no ha sufrido ninguna mejora hasta la llegada del Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo.

El Preámbulo de esta ley señala que se “hace necesario complementar el gasto público destinado a estas actividades con el incentivo fiscal al mecenazgo hacia estas actividades, dado que las entidades sin ánimo de lucro que trabajan en actividades de interés general cubren parcelas de nuestro estado del bienestar que las administraciones públicas no alcanzan a cubrir o que solo pueden llegar a cubrir a costes muy superiores. Resulta esencial reforzar el mecenazgo desde el apoyo fiscal, afectando a actividades muy diferentes: culturales, educativas, asistenciales,

²⁰ Real Academia de la Lengua (Consultada el 20 de junio de 2024).

deportivas, medioambientales, de investigación, etcétera, que tienen como denominador común el hecho de ser de interés general y de ser impulsadas desde la iniciativa privada.”

Para poder realizar un mejor análisis de los que ha entendido el legislador por mecenazgo, vamos a realizar una distinción metodológica entre el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo, y el régimen fiscal de otras formas de mecenazgo, entre las que encontraremos:

- Los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.
- Los gastos realizados en favor de actividades de interés general.
- El apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

El Título III de la Ley 49/2002 se dedica a los incentivos fiscales al mecenazgo, en concreto, el art. 16 cuales son las **entidades beneficiarias**:

- Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley. Es decir, aquellas que entran dentro del ámbito subjetivo del art. 2.
- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

Además, las Disposiciones Adicionales 5ª, 6ª, 7ª, 8ª, 9ª, 10ª, 13ª, 18ª y 19ª amplían el listado de las entidades a las que se les aplican estos incentivos:

- La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE)²¹.
- La Obra Pía de los Santos Lugares²².
- La Casa de América, la Casa de Asia, el "Institut Europeu de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña²³.
- Fundaciones de entidades religiosas²⁴.
- Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas²⁵.
- Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como de las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española²⁶.

²¹ *vid.* D.A. 5ª de la Ley 49/2002.

²² *vid.* D.A. 6ª de la Ley 49/2002.

²³ *vid.* D.A. 7ª de la Ley 49/2002.

²⁴ *vid.* D.A. 8ª de la Ley 49/2002.

²⁵ *vid.* D.A. 9ª.3 de la Ley 49/2002.

²⁶ *vid.* D.A. 10ª de la Ley 49/2002.

- Las entidades benéficas de construcción²⁷ constituidas al amparo del artículo 5 de la Ley de 15 de julio de 195.
- Museo Nacional del Prado y Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía²⁸

El art. 19 de la Ley 49/2002 estipula la deducción que los contribuyentes – personas físicas – tiene derecho realizar sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta deducción se estipula sobre unos porcentajes correspondientes a la base del conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada en el art. 18 de la misma ley, realizados a favor de las entidades anteriormente descritas.

La deducción se estipula conforme a las aportaciones satisfecha por el contribuyente reflejadas en el art. 17 de la Ley:

- Donativos y donaciones dinerarias, de bienes o de derechos.
- Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.²⁹
- La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.
- La cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación.

También serán deducibles los donativos, donaciones y aportaciones, incluso si el donante recibe bienes o servicios simbólicos a cambio, siempre que estos no superen el 15% del valor del donativo ni excedan los 25.000 euros³⁰.

Antes de la reforma del mencionado Real Decreto-Ley 6/2023, la escala para el cálculo de la base de deducción era la siguiente: hasta los primeros 150€ se deduce el 80%, para el resto de los donativos realizados el 35%. Sin embargo, "si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción

²⁷ *vid.* D.A. 13ª de la Ley 49/2002.

²⁸ *vid.* D.A. 18ª y 19ª de la Ley 49/2002.

²⁹ La Dirección General de Tributos emitió una resolución vinculante a la consulta V0265-08, en la que declara que las cuotas de socios a asociaciones no son deducibles porque no son consideradas donaciones debido a la falta de carácter voluntario y ánimo de liberalidad. Sin embargo, excepcionalmente, si estas cuotas se pagan con ánimo de liberalidad a asociaciones de utilidad pública, pueden ser deducibles. Determinar este ánimo de liberalidad es complejo y debe basarse en criterios objetivos, considerando los derechos otorgados a los socios según los estatutos de la asociación.

³⁰ *vid.* art. 17.2 de la Ley 49/2002.

aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros será el 40 por ciento.”

El **Real Decreto-Ley 6/2023** introduce una importante mejora en la escala de porcentajes, aumentando el límite hasta los 250€ por el que se deduce el 80%, y dejando el resto de los donativos al tipo general del 40%.

Para donativos recurrentes – más de dos ejercicios consecutivos – a la misma entidad, el porcentaje de deducción sobre la base de las aportaciones asciende al 45%.

El art. 20.2 establecía un límite imponiendo que la base de la deducción no podría exceder del 10% de la base imponible del período impositivo, y las cantidades que excedan este límite podrán aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. Con la reforma del Real Decreto-Ley 6/2003 este límite se aumenta hasta el 15%.

Por otra parte, el art. 22 de la Ley 49/2002 habilita a la Ley General de Presupuestos del Estado a establecer una “relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1.º del artículo 3³¹ de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16.”

También señala que, con relación a dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley. Por tanto, las deducciones por las aportaciones a las actividades prioritarias de mecenazgo pueden llegar hasta un 40% o 50%, y los límites de la base de deducción hasta el 20%.

Otras formas de mecenazgo

El Capítulo III de la Ley 49/2002 desarrolla en tres artículos el régimen fiscal de las otras formas de mecenazgo que se contemplan.

Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general

El Convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general es un acuerdo por medio del cual, las entidades beneficiarias del mecenazgo, “a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, ya sea dineraria, en especie o consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. Esta difusión podrá ser

³¹ Estos son: los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de defensa de los animales, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

realizada, asimismo, por el colaborador, comprometiéndose a difundir la participación del colaborador.”³²

Esta modalidad es aplicable a las entidades de la Iglesia Católica y demás confesiones religiosas con acuerdo. Muchas entidades de la Iglesia han suscrito acuerdos de colaboración con empresas y Fundaciones privadas con objeto de promover la conservación, reparación o restauración de bienes culturales de los que son propietarias³³

Gastos en actividades de interés general

El art. 26 de la LEY 49/2002 establece esta tipología de mecenazgo que para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades³⁴ o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF, la posibilidad de deducir como gastos los realizados para fines de interés general a que se refiere el art. 3. 1º de la citada ley. Esta deducción es incompatible con los demás incentivos fiscales previstos.

Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

El art. 27 establece que son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley. Por tanto, el legislador ha querido incentivar el mecenazgo de determinados actos o acontecimientos, que, por su relevancia, requieren de mayor apoyo y compromiso del conjunto de la sociedad civil para su financiación.

La ley determinará su duración, que en todo caso no puede ser superior a tres años, el contenido, objetivos y actividades específicas. La gestión de estos programas debe ser llevada a cabo por un consorcio compuesto por representantes de las Administraciones Públicas y de las entidades privadas participantes, y su supervisión y control será realizada por el Ministerio de Hacienda.

Además, la ley establece que se debe regular también los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones, que han de estar establecidos en cada programa y deben ser, como máximo, los siguientes:

Deducción de los gastos de propaganda y publicidad. Los contribuyentes del IS, del IRPF que realicen actividades económicas en estimación directa y del IRNR con establecimiento permanente, tienen derecho a una deducción en la cuota íntegra del impuesto del 15% de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. El importe de esta deducción no puede exceder del 90% de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el art. 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el

³² *vid.* art. 25.1 de la Ley 49/2002.

³³ Podemos encontrar una completa relación de ejemplos al respecto en C. CORRAL E I. ALDANONDO, *Código del patrimonio cultural de la Iglesia*, Madrid, 2001.

³⁴ También aplicable a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente.

acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25% de dicho gasto.

- **Deducción por donativos.** Los contribuyentes del IS, del IRPF que realicen actividades económicas en estimación directa y del IRNR con establecimiento permanente, tienen derecho a las deducciones establecidas para las donaciones y aportaciones realizadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo, previstas en los arts. 19, 20 y 21 de Ley 49/2002, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio.
- **Actividades prioritarias del mecenazgo.** El Régimen de mecenazgo prioritario se aplica también a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento. Es necesario que tales programas sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por ESFL o por el citado consorcio. Se elevan en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley.
- de la cuota de las transmisiones sujetas al **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** tendrán una de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción sobre publicidad y propaganda.
- Bonificación del 95% en las cuotas y recargos del **Impuesto sobre Actividades Económicas** cuando se refiera actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.
- Bonificación del 95% para las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa en todos los **impuestos y tasas locales** que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

Justificación de las aportaciones

El art. 24 de la ley dispone que la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan de forma reglamentaria, por lo que nos hemos de dirigir al ya mencionado Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre. Del mismo modo, el apartado segundo, introduce la obligación para la entidad beneficiaria de remitir a la Administración tributaria una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural.

Este, en su art. 6, establece los datos que debe contener tal certificado, y así mismo, los relacionados con la declaración informativa obligatoria que deberá realizarse en el mes

de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior. Esta obligación se plasma en la obligatoriedad de presentar el modelo 182³⁵.

4.- LAS ENTIDADES DE LA IGLESIA CATÓLICA.

La Iglesia Católica, además de por sus normas de carácter moral, religioso y litúrgico, rige su organización a través del denominado Derecho Canónico cuyo Código vigente fue aprobado por el Santo Padre San Juan Pablo II en 1983.

Este Código, en su canon 113 manifiesta que dentro de la Iglesia no solo existen personas físicas, si no también, como en el ordenamiento civil, jurídicas.

113 § 2. En la Iglesia, además de personas físicas, hay también personas jurídicas, que son sujetos en derecho canónico de las obligaciones y derechos congruentes con su propia índole.

Estas personas jurídicas podrán constituirse como corporaciones (conjuntos de personas) o fundaciones (conjuntos de cosas) siempre y cuando respondan a un fin congruente con la misión de la Iglesia, tal y como establece el canon 114. Si estas personas se constituyen por la autoridad eclesiástica se les denomina "públicas", al resto "Privadas" (canon 116).

El Libro II del Código desarrolla el contenido relativo a las asociaciones de fieles, principal forma jurídica que adoptan las entidades de la Iglesia, en concreto el canon 298 manifiesta la existencia de estas asociaciones:

298 § 1. *Existen en la Iglesia asociaciones distintas de los institutos de vida consagrada y de las sociedades de vida apostólica, en las que los fieles, clérigos o laicos, o clérigos junto con laicos, trabajando unidos, buscan fomentar una vida más perfecta, promover el culto público, o la doctrina cristiana, o realizar otras actividades de apostolado, a saber, iniciativas para la evangelización, el ejercicio de obras de piedad o de caridad y la animación con espíritu cristiano del orden temporal.*

El canon 299 define las asociaciones privadas de fieles como aquellas constituida por la iniciativa privada de los fieles e impone a la autoridad eclesiástica únicamente la revisión de sus Estatutos. Por tanto, serán asociaciones públicas aquellas que sean constituidas por la autoridad eclesiástica competente (canon 301 § 1).

La participación de las entidades de la Iglesia en la sociedad española es latente, históricamente estas asociaciones de fieles y las fundaciones, además de las Órdenes religiosas, han cobrado una relevancia especial en ámbitos como la cultura, la política o la educación. Estas entidades necesitaban en el ordenamiento jurídico un reconocimiento para otorgarles una mayor seguridad jurídica tanta a ellas como al resto de los actores con los que intervienen en su actividad diaria. El Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos jurídicos, firmado el 3 de enero de 1979 en la Ciudad del Vaticano reconoció en su artículo I 4) la "personalidad jurídica civil y la plena capacidad de obrar de las Órdenes, Congregaciones religiosas y otros Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, y de las asociaciones y otras entidades y fundaciones religiosas que gocen de ella en la fecha de entrada en vigor del presente Acuerdo."

Así mismo "las asociaciones y otras entidades y fundaciones religiosas que, estando erigidas canónicamente en la fecha de entrada en vigor del presente Acuerdo, no gocen de personalidad jurídica civil y las que se erijan canónicamente en el futuro por la

³⁵ *vid. p. 19.*

competente autoridad eclesiástica, podrán adquirir la personalidad jurídica civil con sujeción a lo dispuesto en el ordenamiento del Estado, mediante la inscripción en el correspondiente Registro en virtud de documento auténtico en el que consten la erección, fines, datos de identificación, órganos representativos, régimen de funcionamiento y facultades de dichos órganos.”

Por tanto, se establece así un sistema de reconocimiento civil de las entidades constituidas en el seno de la Iglesia con la mera inscripción en el Registro, que actualmente se denomina Registro de Entidad Religiosas y depende del Ministerio de Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes, y que está regulado por el Real Decreto 594/2015, de 3 de julio.

El reconocimiento civil de las entidades de la Iglesia las pone, en un principio, en el mismo nivel que cualquier asociación o fundación constituida en base a los requisitos de las leyes españolas, por tanto, su marco jurídico-fiscal – que es el que nos atañe en este trabajo – será el mismo que el que hemos delimitado en capítulos anteriores para la generalidad de las entidades no lucrativas.

Sin embargo, existen una serie de particularidades fruto del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado también en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979. Su artículo V ratifica lo antes expuesto:

Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo (se refiere a “Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas) y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.

Será la propia Ley 49/2002 la que en la Disposición adicional novena en el punto 2 la que clarifique la posición de estas entidades conforme al régimen fiscal especial:

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

Así mismo, el apartado tercero otorga a entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo el carácter de beneficiarias del mecenazgo a efectos de los arts. 16 a 25 de esta ley.

Recordamos que la ley 49/2002 no establece la declaración de Utilidad Pública de una asociación como un requisito descrito en el art. 3 para acogerse al régimen especial, si no que únicamente contempla en el ámbito de aplicación de la ley a las asociaciones declaradas de utilidad pública (art. 2 b) de la ley). Siendo, por tanto, la mencionada Disposición adicional novena una ampliación de ese ámbito subjetivo de aplicación de la ley a aquellas entidades de la Iglesia Católica y de aquellas confesiones que tengas Acuerdos suscritos con el Estado.

Por tanto, no es necesaria la declaración de utilidad pública de las entidades religiosas para que pueda aplicárseles la ley 49/2002, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en el art. 3 que anteriormente hemos mencionado.

Realizando un repaso por los requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley 49/2002 para poder acogerse al Régimen especial podemos vislumbrar las particularidades de cómo

deben cumplirse por las entidades de la Iglesia Católica, que sea extensivo a todas las confesiones:

1. **Perseguir fines de interés general:** El artículo menciona una lista no exhaustiva de ejemplos de fines de interés general. Según varios autores, en el caso de asociaciones, el interés general se interpreta como una apertura a beneficiarios que reúnan las condiciones exigidas por los fines de la asociación, no limitándose solo a sus miembros. Para las entidades de la Iglesia Católica, cuyos fines son obras de piedad, apostolado y caridad (canon 114§2 del Código de Derecho Canónico), estos se consideran actividades de asistencia e inclusión social, con carácter abierto y no exclusivo para sus asociados. Por lo tanto, cumplen con el requisito de perseguir fines de interés general.
2. **Destinar al menos el 70% de los ingresos** y rentas procedentes de las explotaciones económicas que desarrollen, de la transmisión de bienes o por cualquier otro concepto al **cumplimiento de sus fines**. En el caso de las entidades de la Iglesia deben destinar al menos el 70% de sus ingresos a actividades de interés general, como culto, formación, educación, y actividades asistenciales o caritativas.
3. **El importe neto de la cifra de negocios del ejercicio** correspondiente al conjunto de explotaciones económicas que no estén exentas ajenas a su objeto no puede exceder el 40% de los ingresos totales de la entidad.
4. Los fundadores, asociados, patronos, representantes legales y estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.
5. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean no retribuidos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados. El Derecho Canónico impide la retribución de cargos en asociaciones de fieles, cumpliendo así con este requisito de forma inherente³⁶.
6. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o que persigan fines de interés general.
7. Que estén inscritas en el registro correspondiente, esto es, en el **Registro de Entidades Religiosas** dependiente del Ministerio de Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes.
8. Que cumplan las obligaciones contables que les sean aplicables. La Disposición duodécima del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesásticas, elaborado por la

³⁶ Ejemplo: artículo 13 del Estatuto Marco para las Asociaciones Públicas de Fieles (Asociaciones, Cofradías y Hermandades) de la Diócesis de Segorbe-Castellón (LÓPEZ LLORENTE C., "Decreto - Estatuto Marco para las Asociaciones Públicas de Fieles (Asociaciones, Cofradías y Hermandades) del Obispo de la Diócesis de Segorbe-Castellón")

Comisión Técnica Iglesia-Estado español, en cumplimiento del citado Acuerdo de 4 de diciembre de 1979, señala que:

1. Las Entidades eclesíásticas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deberán llevar contabilidad, que recogerá debidamente clasificados los ingresos íntegros de las distintas fuentes de rendimientos, y de los gastos necesarios para su obtención, incluidos los de administración.

2. Las Entidades eclesíásticas podrán establecer libremente los planes contables que consideren más adecuados a sus necesidades, atendiendo a los criterios de claridad y de simplicidad. No obstante, el Ministerio de Hacienda podrá, de común acuerdo con la Conferencia Episcopal Española establecer planes contables de aplicación general para las mismas.

La Conferencia Episcopal Española elaboró un Plan Contable para entidades diocesanas de la Iglesia, que entró en vigor en enero de 2017 y que está basado en el Plan contable de las entidades no lucrativas de 2011.

9. Cumplir las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica, que en el caso de las personas jurídicas públicas de la Iglesia Católica se establece en el canon 319 del Código de Derecho Canónico que deben rendir cuentas a la autoridad eclesíástica en los plazos y formatos previamente establecidos.
10. Elaborar anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.

En un inicio, el Acuerdo entre el Estado Español y la Iglesia Católica sobre Asuntos Económicos no recogía la exención sobre Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICI) debido a que no existía en el momento de su elaboración y firma. Sin embargo, el Tribunal Supremo³⁷ estableció que la exención recogida en la letra B) del apartado 1 del artículo IV de dicho Acuerdo era aplicable a dicho tributo local, dado el carácter real del mismo, regulándose de esta manera en la Orden de 5 de junio de 2011, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

Recientemente la Iglesia Católica, representada por la Conferencia Episcopal Española, a fin de alinearse con los beneficios fiscales de todas las confesiones religiosas, ha renunciado a la exención que contemplaba el Acuerdo de 1979 en relación a este tributo local. La renuncia se llevó a cabo el 29 de marzo de 2023, mediante canje de notas entre la Santa Sede y el Estado Español a través de un acuerdo adicional al Acuerdo sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, en el marco de lo previsto en el artículo VI del Acuerdo y en el apartado 2 del Protocolo Adicional al citado Acuerdo, que se ha hecho efectivo por la Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre, por la que se deroga la Orden de 5 de junio de 2001.

Esta última modificación de Acuerdo pone en el mismo nivel y en situación de igualdad en términos fiscales a todas las Confesiones religiosas debidamente inscritas y con

³⁷ El Tribunal Supremo, en la STS de 19 de marzo de 2001, STS de 31 de marzo de 2001 y STS de 3 de octubre de 2003, estableció que la exención recogida en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español sobre Asuntos Económicos era de aplicación a dicho impuesto local, dado el carácter real del mismo.

capacidad de acceder al Régimen Especial del art. 9.2 la Ley 49/2002. Por lo que las particularidades de la Iglesia Católica pasan a igualarse a las particularidades de las entidades de las confesiones religiosas, y estas son principalmente la falta de necesidad de la declaración de utilidad pública para poder acceder al régimen especial.

Así pues, y siguiendo a PUCHADES NAVARRO ³⁸,” el régimen fiscal aplicable a la Iglesia Católica [...], es básicamente el régimen fiscal especial de las entidades no lucrativas. Todo ello se entiende sin perjuicio de que se mantengan los beneficios fiscales específicos establecidos en los Acuerdos con la Iglesia Católica [...], así como en las normas dictadas para su aplicación, tal como se dice en las disposiciones adicionales octava y novena de la Ley 49/2002”.

CONCLUSIONES

Como ya se ha añadido en la introducción, todos los agentes sociales deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas que implica el Estado del bienestar tal y como lo conocemos. Sin embargo, es de justicia promover leyes que premien la actividad de las entidades no lucrativas, y del tercer sector en general, que contribuyan al interés general de la sociedad, y no al interés particular de unos pocos. A lo largo del desarrollo del trabajo hemos visto como las entidades no lucrativas que entran dentro del ámbito de aplicación de la Ley 49/2002 gozan de una serie de privilegios, beneficios y bonificaciones fiscales en los principales impuestos del sistema tributarios español, como el IS o el IVA.

También esta ley recoge beneficios fiscales para aquellos contribuyentes, ciudadanos, que colaboran económicamente con el sostenimiento de estas entidades beneficiarias del mecenazgo. Recientemente, el legislador ha mejorado estas bonificaciones fiscales para las personas, físicas y jurídicas, que realizan donativos y aportaciones a las entidades no lucrativas. Era necesario una actualización de los porcentajes de deducción, que permanecían invariables desde el año 2002, para fomentar la contribución de la ciudadanía a estas causas que contribuyen al desarrollo de unos mejores servicios asistenciales, al fomento del deporte en todos sus ámbitos, al crecimiento de la oferta cultural y artística de nuestra sociedad, en definitiva, a la mejora constante de aspectos esenciales en el día a día de las personas, a los que el sistema público, como es lógico, no puede alcanzar.

En esta línea, conviene destacar la necesaria labor espiritual y social que realiza la Iglesia Católica, así como otras confesiones religiosas, como Institución y a través de sus entidades en el desarrollo de nuestra sociedad. La aplicación del régimen fiscal especial a las entidades de la Iglesia Católica es necesario para garantizar un verdadero acceso a la libertad religiosa y de culto, consagrado en el art. 16 CE, así como de justicia por la obra asistencial, así como de carácter cultural y patrimonial que realizan en todo el territorio español.

Sin embargo, los privilegios fiscales no implican una independencia de estas entidades con respecto a las autoridades tributarias, y es necesario que estas cumplan diligentemente con las obligaciones fiscales, la mayoría de carácter informativo, que las leyes les imponen.

³⁸ PUCHADES NAVARRO M., “El régimen tributario de las confesiones religiosas en España”, en *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010 (Tirant Monografías), pág. 144.

La existencia de un régimen fiscal especial, y su actualización y revisión periódica, son necesarias para mantener el fomento de la actividad realizada por el Tercer Sector, asegurar su sostenibilidad económica y su correcta financiación, así como para incentivar el mecenazgo de su actividad en el conjunto de la ciudadanía y las empresas.

BIBLIOGRAFÍA

- BAREA, J., & PULIDO, A. (2001).** El sector de instituciones sin fines de lucro en España. *CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, (37), 35-49.
- BOKOBO MOICHE, S. (2006),** “El régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro.”, *Revista española del tercer sector*, núm. 2, pp. 51-70.
- CAAMAÑO RIAL, M. J. (2021).** Los sujetos del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro.
- OLABUÉNAGA, J. I. R. (2006).** *El sector no lucrativo en España*. Red CIRIEC.
- PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2012).** El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones.
- PÉREZ, D. C. (2006).** *El sector no lucrativo en España: una visión reciente*. Fundación BBVA.
- PUCHADES NAVARRO M.,** “El régimen tributario de las confesiones religiosas en España”, en *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010 (Tirant Monografías).
- RODRÍGUEZ BLANCO, M. (2010).** Medidas de fomento y promoción en materia de asociaciones de fieles: régimen fiscal y mecenazgo. *Ius Canonicum*, 50(99), 83-128.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2012).** Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto. *Ius canonicum*, 52(104), 609-664.

WEBGRAFÍA

Asociación Española de Fundaciones: <https://abc.fundaciones.org/faq/normativa/>

Real Academia Española: <https://rae.es/>

NORMATIVA CITADA

- LEY ORGÁNICA 1/2002**, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación (BOE núm. 73, de 26 de abril de 2002).
- LEY 49/2002**, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- LEY 50/2002**, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2002)
- REAL DECRETO-LEY 6/2023**, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y

Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo.

REAL DECRETO 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal (BOE núm. 279, de 22 de noviembre de 2005).

REAL DECRETO 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. (BOE núm. 213, de 05 de septiembre de 2007).

REAL DECRETO 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. (BOE núm. 110, de 06 de mayo de 2014)

DECRETO 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública y acredita la persecución de fines de interés general por parte de la entidad (BOE Núm. 11, de 13 de enero de 2004, PP 1067 a 1071)