
Àmbit d'aplicació

PID_00240993

Alejandro García Heredia

Temps mínim de dedicació recomanat: 3 hores





Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Àmbit subjectiu: tipologia d'entitats	7
1.1. Fundacions	7
1.2. Associacions declarades d'utilitat pública	8
1.3. Organitzacions no governamentals de desenvolupament	9
1.4. Fundacions estrangeres	10
1.5. Federacions esportives	11
1.6. Comitès Olímpic i Paralímpic	11
1.7. Federacions i associacions de les ESFL	11
1.8. Altres ISFL	12
1.9. Entitats no incloses en l'àmbit subjectiu	13
2. Àmbit objectiu: requisits per a gaudir del règim fiscal especial	17
2.1. Finalitats d'interès general	17
2.2. Destinació dels ingressos	19
2.3. Exercici d'explotacions econòmiques	20
2.4. Destinataris principals	20
2.5. Gratuïtat dels càrrecs	21
2.6. Destinació del patrimoni en cas de dissolució	22
2.7. Inscripció registral	22
2.8. Obligacions comptables i rendició de comptes	23
2.9. Memòria econòmica	23
3. Aplicació del règim fiscal especial	25
3.1. Opció	25
3.2. Renúncia	26
3.3. Pèrdua	26
4. Domicili fiscal	28
Activitats	29
Exercicis d'autoavaluació	29
Solucionari	31

Introducció

Aquest mòdul se centra a analitzar l'àmbit subjectiu i objectiu de la Llei 49/2002, amb la finalitat de concretar les entitats que es poden acollir al règim fiscal especial de les ESFL. A l'efecte de poder gaudir del règim fiscal especial de les ESFL previst en la Llei 49/2002, cal que l'entitat reuneixi dues condicions:

- Ha de tenir alguna de les formes previstes en l'article 2 de la Llei (àmbit subjectiu).
- Ha de complir els requisits que estableix l'article 3 de la Llei (àmbit objectiu).

Les entitats que reuneixin totes dues condicions tenen el caràcter d'ESFL i poden optar per l'aplicació del règim fiscal especial de la Llei 49/2002.

Règims forals i convenis internacionals

El que estableix la Llei 49/2002 s'entén sense perjudici dels règims forals del País Basc i Navarra, i sense perjudici del que disposen els tractats internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern espanyol.

En aquest mòdul també s'estudia l'aplicació del règim fiscal especial quant a la seva opció, pèrdua i renúncia. Aquest règim no s'aplica de manera automàtica, sinó que les ESFL han de comunicar a l'Administració la seva opció d'acollir-s'hi. Per això, cal analitzar qüestions com el període impositiu a partir del qual és aplicable, la pèrdua de la seva aplicació en cas d'incompliment d'algun dels requisits o els efectes d'una renúncia a aquest. El contingut d'aquest primer mòdul conclou amb les normes que determinen el domicili fiscal de l'ESFL.

Objectius

- 1.** Distingir entre les ESFL a les quals és aplicable la Llei 49/2002 i altres entitats sense ànim de lucre parcialment exemptes de l'IS.
- 2.** Comprendre els diferents tipus d'entitats que es poden beneficiar del règim fiscal especial de les ESFL.
- 3.** Delimitar els requisits necessaris per a poder gaudir del règim fiscal especial de les ESFL.
- 4.** Entendre la forma d'aplicació del règim fiscal especial: opció, renúncia i pèrdua.
- 5.** Identificar el domicili fiscal de les ESFL.

1. Àmbit subjectiu: tipologia d'entitats

Es consideren ESFL (sempre que, a més, compleixin els requisits que després analitzarem) les següents:

- Fundacions.
- Associacions declarades d'utilitat pública.
- Organitzacions no governamentals de desenvolupament que tinguin la forma jurídica de fundació o associació.
- Delegacions de fundacions estrangeres inscrites en el Registre de Fundacions.
- Federacions esportives espanyoles i federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic integrades en aquelles.
- Comitè Olímpic Espanyol i Comitè Paralímpic Espanyol.
- Federacions i associacions de les ESFL anteriors.

Àmbit subjectiu

Article 2 de la Llei 49/2002.

Lectura recomanada

A. Blázquez Lidoy; I. Martín Dégano (2012). *Manual tributario de entidades no lucrativas*. Madrid: CEF.

1.1. Fundacions

L'article 34 de la Constitució reconeix el **dret de fundació** per a finalitats d'interès general d'acord amb la llei. A més, assenyala que les fundacions que persegueixin finalitats o utilitzin mitjans tipificats com a delictes són il·legals i que les fundacions només poden ser dissoltes o suspeses en les seves activitats en virtut d'una resolució judicial motivada. Les fundacions es regulen en la Llei 50/2002, de 26 de desembre, que té per objecte desenvolupar el dret de fundació de l'article 34 de la Constitució i establir-ne el règim jurídic estatal. El desplegament reglamentari es troba en l'RD 1337/2005, d'11 de novembre, pel qual s'aprova el reglament de fundacions de competència estatal.

Fundacions

Llei 50/2002, de 26 de desembre, i RD 1337/2005, d'11 de novembre.

D'acord amb la Llei 50/2002, són **fundacions** les organitzacions constituïdes sense ànim de lucre que, per voluntat dels seus creadors, tenen afecte de manera duradora el seu patrimoni a la realització de finalitats d'interès general (article 2).

Lectura recomanada

T. González Cueto (2003). *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*. Cizur Menor: Aranzadi.

Finalitats d'interès general

Es consideren finalitats d'interès general, entre d'altres, la defensa dels drets humans, de les víctimes del terrorisme i d'actes violents; l'assistència social i la inclusió soci-

al; les finalitats cíviques, educatives, culturals, científiques, esportives, sanitàries i laborals; l'enfortiment institucional; la cooperació per al desenvolupament; la promoció del voluntariat; la promoció de l'acció social; la defensa del medi ambient; el foment de l'economia social; la promoció i atenció a les persones en risc d'exclusió per raons físiques, socials o culturals; la promoció dels valors constitucionals i la defensa dels principis democràtics; el foment de la tolerància, el desenvolupament de la societat de la informació, o la investigació científica i el desenvolupament tecnològic (article 3.1).

Exemple

La Fundació Verda té com a objecte social la defensa del medi ambient i ha estat degudament inscrita en el Registre de Fundacions. Té la consideració d'ESFL a efectes de la Llei 49/2002?

Com que es tracta d'una fundació és dins de l'àmbit subjectiu de la Llei, però desconeixem si compleix els requisits necessaris per a tenir la condició d'ESFL. Tal com hem assenyalat en la introducció, perquè una entitat tingui aquesta condició calen dos pressupòsits:

- Tenir alguna de les formes previstes en la Llei.
- Complir els requisits que analitzarem en l'apartat "Àmbit objectiu: requisits per a gaudir del règim fiscal especial".

Per tant, no n'hi ha prou amb el fet de ser una fundació que persegueix finalitats d'interès general per a tenir la condició d'ESFL. Cal, a més, complir una sèrie de requisits que conformen l'àmbit objectiu de la norma.

Les fundacions tenen personalitat jurídica des de la inscripció de l'escriptura pública de la seva constitució en el corresponent Registre de Fundacions i només les entitats inscrites en aquest registre poden utilitzar la denominació de *fundació* (article 4 de la Llei 50/2002).

1.2. Associacions declarades d'utilitat pública

El **dret d'associació** es reconeix en l'article 22 de la Constitució. Com passa amb les fundacions, les associacions que persegueixen finalitats o utilitzen mitjans tipificats com a delictes són il·legals i les associacions només es poden dissoldre o suspendre en les seves activitats en virtut d'una resolució judicial motivada. A més, les associacions constituïdes a l'empara d'aquest article s'han d'inscriure en un registre únicament als efectes de publicitat (RD 1497/2003, de 28 de novembre, pel qual s'aprova el reglament del Registre Nacional d'Associacions i de les seves relacions amb la resta de registres d'associacions). La Constitució prohibeix les associacions secretes i les paramilitars. L'article 22 de la Constitució es desplega en la Llei orgànica 1/2002, de 22 de març, reguladora del dret d'associació.

Les **associacions declarades d'utilitat pública** són les que es consideren ESFL a efectes de la Llei 49/2002. La declaració d'utilitat pública l'han de sol·licitar les mateixes associacions i es concedeix si compleixen determinats requisits (article 32 LO 1/2002).

Requisits per a la declaració d'utilitat pública de les associacions

- Que les seves finalitats estatutàries tendeixin a promoure l'interès general i siguin de caràcter cívic, educatiu, científic, cultural, esportiu, sanitari, de promoció dels valors constitucionals, de promoció dels drets humans, d'assistència social, de cooperació per al desenvolupament, de promoció de la dona, de promoció i protecció de la famí-

Lectura recomanada

F. Morillo (2003). *El proceso de creación de una fundación*. Cizur Menor: Aranzadi.

Associació d'utilitat pública

Article 32 i següents de la Llei orgànica 1/2002, de 22 de març, reguladora del dret d'associació.

Lectura recomanada

Diversos autors (2004). *Las asociaciones: régimen contable y régimen fiscal*. Cizur Menor: Aranzadi.

lia, de protecció de la infància, de foment de la igualtat d'oportunitats i de la tolerància, de defensa del medi ambient, de foment de l'economia social o de la investigació, de promoció del voluntariat social, de defensa de consumidors i usuaris, de promoció i atenció a les persones en risc d'exclusió per raons físiques, socials, econòmiques o culturals, i qualssevol altres de similar naturalesa.

- Que la seva activitat no estigui restringida exclusivament a beneficiar els seus associats, sinó oberta a qualsevol altre possible beneficiari que reuneixi les condicions i els caràcters exigits per l'índole de les seves pròpies finalitats.
- Que els membres dels òrgans de representació que perceben retribucions no ho facin amb càrrec a fons i subvencions públiques. No obstant això, poden rebre una retribució adequada per la realització de serveis diferents de les funcions que els corresponen com a membres de l'òrgan de representació.
- Que tinguin els mitjans personals i materials adequats, i l'organització idònia, per a garantir el compliment de les finalitats estatutàries.
- Que estiguin constituïdes, inscrites en el Registre corresponent, en funcionament i donant compliment efectiu a les seves finalitats estatutàries, ininterrompudament i concorrent-hi tots els precedents requisits, almenys durant els dos anys immediatament anteriors a la presentació de la sol·licitud.

Exemple

Una associació la finalitat social de la qual és la defensa dels consumidors i usuaris ha sol·licitat acollir-se al règim especial de la Llei 49/2002. Té aquesta associació la condició d'ESFL?

No, solament les associacions que tinguin la declaració d'utilitat pública es poden acollir al règim de les ESFL. La declaració d'utilitat pública l'ha de sol·licitar la mateixa associació i es concedeix si compleix els requisits que hem comentat.

Organització Internacional de la Comissió de Valors

Té reconegut el caràcter d'associació d'utilitat pública, per la qual cosa s'hi aplica el règim fiscal especial de les ESFL (DA 3a. Llei 55/1999).

1.3. Organitzacions no governamentals de desenvolupament

Les **organitzacions no governamentals de desenvolupament** són les que es regulen en la Llei 23/1998, de 7 de juliol, de cooperació internacional per al desenvolupament (articles 31-36). Aquestes organitzacions s'emmarquen dins la participació social en la cooperació internacional per al desenvolupament i tenen plena capacitat jurídica i d'obrar.

ONG

Article 31 i següents de la Llei 23/1998, de 7 de juliol, de cooperació internacional per al desenvolupament.

Es consideren organitzacions no governamentals de desenvolupament les entitats de dret privat, legalment constituïdes i sense finalitats lucratives, que tinguin entre les seves finalitats o com a objecte exprés, segons els seus propis estatuts, la realització d'activitats relacionades amb els principis i objectius de la cooperació internacional per al desenvolupament.

Les organitzacions que compleixin aquests requisits es poden inscriure en un registre obert a l'Agència Espanyola de Cooperació Internacional o en els corresponents registres que puguin crear a aquests efectes les comunitats autònomes. La inscripció en algun d'aquests registres constitueix una condició indispensable per a rebre de les administracions les ajudes o subvencions que

tinguin el caràcter d'ajuda oficial al desenvolupament. Aquesta inscripció és també necessària perquè les organitzacions no governamentals de desenvolupament puguin accedir als incentius fiscals que s'estableixin.

Per tant, perquè aquestes organitzacions es puguin acollir al règim fiscal especial de les ESFL hi han de concórrer tres condicions:

- Tenir la forma jurídica de fundació o associació.
- Complir els requisits que preveu la Llei 49/2002, que després analitzarem.
- Estar inscrites en algun dels registres esmentats.

Exemple

Una associació no governamental sense finalitats lucratives té com a finalitat principal la promoció dels valors constitucionals i la defensa dels principis democràtics. Aquesta associació no ha estat declarada d'utilitat pública ni és prevista en la Llei 23/1988. Té la condició d'ESFL a efectes de la Llei 49/2002?

No, les entitats que poden tenir la condició d'ESFL són les associacions declarades d'utilitat pública o les associacions no governamentals de desplegament de la Llei 23/1998.

1.4. Fundacions estrangeres

El règim fiscal especial de les entitats sense finalitats lucratives també pot ser aplicable a les delegacions de **fundacions estrangeres** inscrites en el Registre de Fundacions (V0295-12).

L'article 7 de la Llei 50/1992 estableix una sèrie de requisits que han de complir les fundacions estrangeres i, en cas que no els compleixin, no poden utilitzar la denominació de *fundació*. Així, les fundacions estrangeres que pretenguin exercir les seves activitats de manera estable a Espanya han de complir el següent:

- Mantenir una delegació en territori espanyol que constitueixi el seu domicili a efectes de la Llei de fundacions. Les delegacions de fundacions estrangeres a Espanya estan sotmeses al protectorat que correspongui en funció de l'àmbit territorial en què duguin a terme principalment les seves activitats, i hi és aplicable el règim jurídic previst per a les fundacions espanyoles.
- Inscriure's en el Registre de Fundacions competent en funció de l'àmbit territorial en què duguin a terme principalment les seves activitats. Per a la inscripció s'ha d'acreditar que la fundació ha estat vàlidament constituïda d'acord amb la seva llei personal. La inscripció es pot denegar quan no s'acrediti aquesta circumstància o quan les finalitats no siguin d'interès general d'acord amb l'ordenament espanyol.

Declaració d'utilitat pública

En cas de ser associacions no governamentals de desenvolupament no cal que hagin estat declarades d'utilitat pública (V0126-09). En canvi, per a un altre tipus d'associacions no governamentals, que no siguin les previstes en la Llei 23/1998 (articles 31-36), és preceptiva la declaració d'utilitat pública (V2975-11 en relació amb una associació no governamental de caràcter civil i independent).

Fundacions estrangeres

Article 7 de la Llei 50/1992.

Exemple

Una sucursal a Espanya d'una fundació sueca està degudament inscrita en el Registre de Fundacions espanyol. Aquesta fundació és una entitat sense finalitats lucratives que persegueix finalitats d'interès social. Pot tenir la condició d'ESFL la fundació sueca?

La fundació sueca té una delegació a Espanya d'acord amb el que estableix la Llei 50/2002. Per tant, la fundació estrangera pot tenir la condició d'ESFL a efectes de la Llei 49/2002, sempre que a més compleixi tots i cadascun dels requisits que estableix l'article 3 d'aquest text legal (àmbit objectiu).

1.5. Federacions esportives

Es consideren ESFL les **federacions esportives** espanyoles i les federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic integrades en aquelles.

Les federacions esportives espanyoles són entitats privades, amb personalitat jurídica pròpia. El seu àmbit d'actuació s'estén al conjunt del territori de l'Estat en el desenvolupament de les competències que li són pròpies. Estan integrades per federacions esportives d'àmbit autonòmic, clubs esportius, esportistes, tècnics, jutges i àrbitres, lligues professionals (si n'hi ha) i altres col·lectius interessats que promouen, practiquen o contribueixen al desenvolupament de l'esport.

1.6. Comitès Olímpic i Paralímpic

El **Comitè Olímpic Espanyol** és una associació sense ànim de lucre dotada de personalitat jurídica. El seu objecte consisteix en el desenvolupament del moviment olímpic i la difusió dels ideals olímpics; per això, organitza la inscripció i participació dels esportistes espanyols en els Jocs Olímpics, col·labora en la seva preparació i estimula la pràctica de les activitats representades en aquests jocs. Les federacions esportives espanyoles de modalitats olímpiques formen part del Comitè Olímpic Espanyol. Per a l'exercici de les seves funcions, correspon al Comitè Olímpic Espanyol la representació exclusiva d'Espanya davant el Comitè Olímpic Internacional.

El **Comitè Paralímpic Espanyol** té la mateixa naturalesa i exerceix funcions anàlogues a les del Comitè Olímpic respecte dels esportistes amb discapacitats físiques, sensorials, psíquiques i cerebrals. El règim tributari del Comitè Olímpic Espanyol és igualment aplicable al Comitè Paralímpic Espanyol. Tots dos comitès tenen la consideració d'associacions declarades d'utilitat pública.

1.7. Federacions i associacions de les ESFL

També es consideren ESFL, a efectes del règim fiscal especial de la Llei 49/2002, les **federacions i associacions** integrades per les entitats comentades en els apartats anteriors. No es requereix que les federacions i associacions compostes per aquestes entitats siguin declarades d'utilitat pública per a poder gaudir del

Federacions esportives

Article 30 i següents de la Llei 10/1990, de 15 d'octubre, de l'esport, i RD 1835/1991, de 20 de desembre, sobre federacions esportives espanyoles i Registre d'Associacions Esportives.

Lectura recomanada

A. Camps Povill (1996). *Las federaciones deportivas. Régimen jurídico*. Madrid: Civitas.

COE i CPE

Article 48 i següents de la Llei 10/1990.

règim especial. En aquests casos, hem de distingir entre la declaració d'utilitat pública de les federacions i associacions d'aquestes entitats i la de cadascuna de les entitats que les integren.

Per exemple, en cas que diverses associacions integren una federació, és possible que la federació sol·liciti la declaració d'utilitat pública per a si mateixa o també per a les associacions que la integren. Si la declaració d'utilitat pública s'atorga a la federació, no significa que automàticament l'adquireixin també les associacions que en formen part (article 4 RD 1740/2003, de 19 de desembre, sobre procediments relatius a associacions d'utilitat pública). En efecte, la declaració d'utilitat pública d'una federació d'associacions no comporta que les associacions que la integren tinguin la mateixa condició (V0096-05).

1.8. Altres ISFL

L'àmbit subjectiu a què es refereix l'article 2 de la Llei 49/2002 que acabem d'analitzar s'ha de completar amb **altres ESFL** (disposicions addicionals 5a., 6a., 8a., 9a. i 13a. de la Llei 49/2002). Així, també poden aplicar aquest règim fiscal especial de les ESFL les entitats següents:

1) **Creu Roja i ONCE**. S'exigeix que els càrrecs d'administradors que representin aquestes entitats en les societats mercantils en què participin siguin gratuïts o que les retribucions percebudes per això es reintegrin a l'entitat representada. A més, conserven la vigència les exempcions concedides abans de l'entrada en vigor de la Llei 49/2002.

2) **Obra Pía de los Santos Lugares**. També s'exigeix que compleixi el requisit esmentat de la gratuïtat dels càrrecs d'administradors.

3) **Entitats eclesiàstiques**. Dins d'aquest apartat hem de distingir tres supòsits:

- L'Església catòlica i les esglésies, confessions i comunitats religioses que tinguin subscrits acords de cooperació amb l'Estat espanyol (evangèlica, israelita i islàmica).
- Fundacions d'entitats religioses. També han de complir el requisit de la gratuïtat dels càrrecs de representació i presentar un certificat de la seva inscripció en el Registre d'Entitats Religioses.
- Entitats religioses de les confessions catòlica, evangèlica, israelita i islàmica que es dediquin a activitats religioses, beneficodocents, mèdiques i hospitalàries o d'assistència social. L'aplicació del règim fiscal especial a aquestes entitats es condiona al fet que compleixin els requisits que exigeix la Llei 49/2002 a les ESFL per a l'aplicació d'aquest règim. Les entitats religioses a les quals ens referim són les següents:

Lectura recomanada

J. Jiménez Escobar (2002). *Los beneficios fiscales de la Iglesia Católica. Negociación, fundamento y alcance*. Bilbao: Desclée de Brouwer.

- Associacions i entitats religioses compreses en l'Acord internacional amb la Santa Seu sobre assumptes econòmics (article V).
- Associacions i entitats creades i gestionades per les esglésies pertanyents a la Federació d'Entitats Religioses Evangèliques d'Espanya (article 11.5 de la Llei 24/1992).
- Associacions i entitats creades i gestionades per les comunitats pertanyents a la Federació de Comunitats Israelites (article 11.5 de la Llei 25/1992).
- La Comissió Islàmica d'Espanya, i les seves comunitats membres i les associacions i entitats creades i gestionades per aquestes (article 11.4 de la Llei 26/1996).

4) Entitats benèfiques de construcció. Les entitats benèfiques de construcció constituïdes a l'empara de l'article 5 de la Llei de 15 de juliol de 1954 es poden acollir al règim fiscal de les ESFL, sempre que es donin les circumstàncies següents:

- Que compleixin els requisits establerts en la seva normativa reguladora.
- Que es trobin degudament inscrites en el registre corresponent.
- Que compleixin el requisit de la gratuïtat del càrrec de patró o representant.

1.9. Entitats no incloses en l'àmbit subjectiu

Hi ha determinades entitats sense ànim de lucre que no es poden acollir al règim fiscal especial de la Llei 49/2002 perquè no es troben en la tipologia d'entitats que hem analitzat. Tampoc no es poden acollir al règim especial les entitats que, tot i estar incloses en l'àmbit subjectiu, no compleixin els requisits que analitzarem a continuació.

Les entitats sense ànim de lucre que no es trobin dins de l'àmbit d'aplicació de la Llei 49/2002 tributen en el **règim especial d'entitats parcialment exemptes de l'IS** (articles 109-111 LIS), igual que altres entitats que expressament s'indiquen en l'article 9.3 LIS.

Per tant, queden fora de l'àmbit d'aplicació de la Llei 49/2002 les entitats següents (article 9.3 LIS):

- Entitats i institucions sense ànim de lucre a les quals no és aplicable la Llei 49/2002.

- Unions, federacions i confederacions de cooperatives.
- Col·legis professionals, associacions empresarials, càmeres oficials i sindicats de treballadors.
- Fons de promoció d'ocupació (article 22 de la Llei 27/1984, de 26 de juliol, sobre reconversió i reindustrialització).
- Mútues col·laboradores de la Seguretat Social que compleixin els requisits establerts per la seva normativa reguladora.
- Entitat de dret públic Ports de l'Estat i les entitats respectives de les comunitats autònomes, així com les Autoritats Portuàries.

Aquestes entitats estan fora del règim especial de les ESFL de la Llei 49/2002 i, per tant, els és aplicable el règim especial d'entitats parcialment exemptes. El problema el plantegen determinades entitats que no figuren expressament incloses en aquesta llista, però que podrien encaixar dins de la categoria d'entitats sense ànim de lucre a les quals no és aplicable la Llei 49/2002. Vegem-ne alguns exemples.

Les **mutualitats de previsió social** no tenen ànim de lucre i, encara que no s'esmenten expressament en l'article 9.3 LIS, hi podrien encaixar perquè són entitats sense ànim de lucre a les quals no és aplicable la Llei 49/2002. Són entitats asseguradores que exerceixen una modalitat asseguradora de caràcter voluntari complementària al sistema de Seguretat Social obligatòria, mitjançant aportacions a prima fixa o variable dels mutualistes, persones físiques o jurídiques, o altres entitats o persones protectores (article 64 RD legislatiu 6/2004, de 29 d'octubre). No obstant això, segons el criteri de la DGT, d'acord amb una interpretació literal de la norma, no es consideren entitats parcialment exemptes de l'article 9.3 LIS, ja que les mutualitats de previsió social no són exactament les mútues a les quals es refereix aquest precepte (V1371-07).

En altres casos, la DGT ha tingut en compte la naturalesa i les finalitats de l'entitat perquè ha considerat que es tracta d'una entitat parcialment exempta de l'article 9.3 LIS. Així ha succeït amb les **comunitats d'usuaris d'abocaments**, que, com que no tenen ànim de lucre i no estan subjectes al règim de la Llei 49/2002, es considera que els és aplicable el règim especial d'entitats parcialment exemptes (V1110-05). Les comunitats d'usuaris tenen el caràcter de corporacions de dret públic, adscrites a l'organisme de conca, que ha de vetllar pel compliment dels seus estatuts o les seves ordenances i pel bon ordre de l'aprofitament.

Llei d'aigües

En particular, la llei permet que les entitats públiques, corporacions o particulars que tinguin necessitat d'abocar aigua o productes residuals, es puguin constituir en comunitat per a dur a terme l'estudi, la construcció, les explotacions i la millora de col·lectors, estacions depuradores i elements comuns que els permetin efectuar l'abocament en el lloc

Lectura recomanada

A. Vaquera García (2005). "Tributación de las mutuas generales, mutualidades de previsión social y de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales". A: R. Calvo Ortega (director). *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*. Cizur Menor: Aranzadi.

més idoni i en les millors condicions tècniques i econòmiques, considerant la necessària la protecció de l'entorn natural (article 90 RD legislatiu 1/2001, de 20 de juliol).

Passa el mateix amb altres entitats de base corporativa, com les **confraries de pescadors**. Com que actuen com a òrgans de consulta i col·laboració amb l'Administració sobre temes d'interès general, la DGT ha considerat que poden ser entitats sense ànim de lucre de l'article 9.3 LIS i, per tant, els pot ser aplicable el règim fiscal d'entitats parcialment exemptes (V0410-05).

Naturalesa jurídica de les confraries de pescadors

Les confraries de pescadors són corporacions de dret públic dotades de personalitat jurídica i capacitat d'obrar per al compliment de les seves finalitats, que s'institueixen legalment com a via participativa i col·laboradora del sector pesquer amb les administracions públiques en defensa de l'interès general de la pesca, el marisqueig i l'aqüicultura, i de l'organització i comercialització dels seus productes (article 1 de la Llei 16/1998, de 25 de juny, en què es regulen les confraries de pescadors del País Basc; amb caràcter general, RD 670/1978, d'11 de març).

Els **consorcis** són ens públics de caràcter associatiu, sense ànim de lucre, amb personalitat jurídica pròpia i plena capacitat d'obrar. Ara bé, els consorcis no tenen la forma jurídica de fundació ni de cap de les entitats enumerades en l'article 2 de la Llei 49/2002, encara que siguin ens de caràcter associatiu sense ànim de lucre, per la qual cosa no els és aplicable el règim fiscal especial de les ESFL (V0984-05, V0444-11, V0720-11, V0765-11). Per tant, els consorcis podrien formar part de les entitats de l'article 9.3 LIS pel fet de ser entitats sense ànim de lucre no subjectes al règim de les ESFL de la Llei 49/2002.

També hi ha règims específics per a determinades entitats. El 1983 es va crear l'**Institut de Relacions Europeu-Llatinoamericanes** (IRELA) com a entitat internacional de caràcter privat, sense ànim de lucre, la finalitat del qual és facilitar i enfortir les relacions polítiques, econòmiques i culturals entre la UE i els països d'Iberoamèrica. L'IRELA està exempt de l'IS pels ingressos que percebi en l'exercici de l'activitat reconeguda en els seus estatuts. Aquesta exempció no afecta els rendiments que l'IRELA pugui obtenir per l'exercici d'explotacions econòmiques, els derivats del seu patrimoni quan es trobi cedit, els sotmesos a retenció, ni els increments de patrimoni (article 1 de la Llei 22/1986, de 23 de desembre, per la qual es concedeixen determinades exempcions fiscals i duaneres a l'IRELA).

Els **sindicats** constitueixen ens de base corporativa, regulats en la Llei orgànica 11/1985, de 2 d'agost, de llibertat sindical, i no tenen la consideració d'ESFL a efectes de la Llei 49/2002 (V0377-05). No obstant això, se'ls aplica el règim especial d'entitats parcialment exemptes, ja que estan expressament previstos en l'article 9.3 LIS.

Els **partits polítics** i les **cooperatives** tenen el seu propi règim. Als partits polítics se'ls aplica el règim tributari que regula la LO 8/2007, de 4 de juliol, sobre finançament dels partits polítics (articles 9-13). Aquests preceptes regulen la fiscalitat dels partits polítics, i el tractament aplicable a les quotes, aportacions i donacions efectuades per persones físiques o jurídiques per a contribuir al seu finançament. Les cooperatives també tenen el seu propi règim tributari, regulat en la Llei 20/1990, de 19 de desembre, per la qual cosa les cooperatives sense ànim de lucre es regeixen per la seva normativa específica.

Lectura recomanada

Y. García Calvente; M. Ruiz Garijo (2005). "Cooperativas. Régimen tributario actual en el ordenamiento español".
A: R. Calvo Ortega (director). *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*. Cizur Menor: Aranzadi.

2. Àmbit objectiu: requisits per a gaudir del règim fiscal especial

A efectes del règim fiscal especial de la Llei 49/2002, perquè una entitat sigui considerada ESFL, a més de trobar-se entre les entitats analitzades anteriorment (article 2), ha de complir els requisits següents (article 3):

- Que persegueixi finalitats d'interès general.
- Que destini a la realització d'aquestes finalitats almenys el 70% dels seus ingressos.
- Que l'activitat realitzada no consisteixi en el desenvolupament d'explotacions econòmiques alienes al seu objecte o finalitat estatutària.
- Que determinades persones vinculades a la fundació i els seus familiars no siguin destinatàries principals de les activitats que es realitzin ni es beneficiïn de condicions especials.
- Que els càrrecs de patró, representant estatutari i membre de l'òrgan de govern siguin gratuïts.
- Que, en cas de dissolució, el seu patrimoni es destini íntegrament a determinades entitats (entitats beneficiàries del mecenatge o entitats públiques de naturalesa no fundacional que persegueixin finalitats d'interès general).
- Que estigui inscrita en el registre corresponent.
- Que compleixi les obligacions comptables i de rendició de comptes.
- Que elabori anualment una memòria econòmica en què s'especifiquin els ingressos i les despeses de l'exercici.

Àmbit objectiu

Article 3 de la Llei 49/2002.

Lectures recomanades

C. Martín Pascual (2003). *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre*. Madrid: IEF.

M. Ruíz Garijo (2005). "Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública. Régimen tributario en el ordenamiento español". A: R. Calvo Ortega (director). *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*. Cizur Menor: Aranzadi.

2.1. Finalitats d'interès general

Es consideren **finalitats d'interès general**, entre d'altres, les següents:

- Defensa dels drets humans, de les víctimes del terrorisme i d'actes violents.
- Assistència social i inclusió social.

- Finalitats cíviques, educatives, culturals, científiques, esportives, sanitàries, laborals.
- Enfortiment institucional.
- Cooperació per al desenvolupament.
- Promoció del voluntariat.
- Promoció de l'acció social.
- Defensa del medi ambient.
- Promoció i atenció a les persones en risc d'exclusió per raons físiques, econòmiques o culturals.
- Promoció dels valors constitucionals i defensa dels principis democràtics.
- Foment de la tolerància.
- Foment de l'economia social.
- Desenvolupament de la societat de la informació.
- Investigació científica, desenvolupament o innovació tecnològica i transferència d'aquesta cap al teixit productiu com a element impulsor de la productivitat i competitivitat empresarials.

Es tracta d'un **catàleg obert**, per la qual cosa és possible trobar altres finalitats d'interès general que no estiguin expressament previstes en aquesta relació (per exemple, la gestió forestal sostenible [DA 9a. Llei 43/2003]). D'altra banda, s'exigeix que l'entitat sigui la que **directament persegueixi finalitats d'interès general**, sense que es pugui entendre acomplert aquest requisit pel fet de destinar o generar ingressos per altres ESFL (V2282-06).

Exemple

Una fundació té per objecte la promoció, el desenvolupament, la protecció i el foment d'estudis sobre temes i activitats culturals, laborals i sindicals, la difusió d'aquests estudis i la prestació de serveis de formació i assistència en relació amb aquests. Es consideren tots finalitats d'interès general?

Sí, el concepte de *finalitats d'interès general* és molt ampli, i és possible situar les finalitats que persegueix aquesta fundació en la llista de finalitats d'interès general que estableix la Llei 49/2002. En concret, les finalitats que persegueix la fundació tenen caràcter educatiu, cultural i laboral. Si la fundació compleix, a més, la resta dels requisits que analitzarem, tindria la condició d'ESFL i podria sol·licitar l'aplicació del règim fiscal especial.

2.2. Destinació dels ingressos

S'exigeix que es destinin a la **realització de finalitats d'interès general, almenys, el 70% de les rendes i els ingressos següents:**

- Les rendes de les explotacions econòmiques que desenvolupin.

Associacions

En el cas d'associacions, la normativa específica exigeix que els beneficis obtinguts per les associacions, derivats de l'exercici d'activitats econòmiques, incloses les prestacions de serveis, es destinin, exclusivament, al compliment de les seves finalitats. En cap cas no se n'admet el repartiment entre els associats ni entre els seus cònjuges o persones que convisquin amb aquells amb una relació d'afectivitat anàloga, ni entre els seus parents, ni la seva cessió gratuïta a persones físiques o jurídiques amb interès lucratiu (article 13.2 LO 1/2002).

- Les rendes derivades de la transmissió de béns o drets de la seva titularitat.

Transmissió onerosa de béns immobles

En el càlcul d'aquestes rendes no s'inclouen les obtingudes en la transmissió onerosa de béns immobles en què l'entitat dugui a terme l'activitat pròpia del seu objecte o finalitat específica, sempre que l'import de la transmissió es reinverteixi en béns i drets en què concorri aquesta circumstància. L'exposició de motius de la Llei 49/2002 exigeix que els béns en què s'ha de materialitzar la inversió siguin immobles (apartat II): "s'exclou del còmput dels ingressos, juntament amb el rebut en concepte de dotació patrimonial, l'import dels ingressos obtinguts en l'alienació de béns immobles en els quals l'entitat dugui a terme la seva activitat pròpia, sempre que l'import total de la transmissió es reinverteixi en béns immobles en què també concorri aquesta circumstància".

- Els ingressos que obtinguin per qualsevol altre concepte, deduïdes les despeses realitzades per a l'obtenció d'aquests ingressos.

Despeses realitzades per a l'obtenció dels ingressos

Les despeses realitzades per a l'obtenció d'aquests ingressos poden estar integrades, si escau, per la part proporcional de les despeses per serveis exteriors, de les despeses de personal, d'altres despeses de gestió, de les despeses financeres i dels tributs, en la mesura que contribueixin a l'obtenció dels ingressos, i s'exclouen d'aquest càlcul les despeses realitzades per al compliment de les finalitats estatutàries o de l'objecte de l'ESFL.

Càlcul dels ingressos

En el càlcul dels ingressos no s'inclouen les aportacions o donacions rebudes en concepte de dotació patrimonial en el moment de la seva constitució o en un moment posterior.

La **resta de les rendes i ingressos** s'han de destinar a incrementar la dotació patrimonial o les reserves.

El **termini** per al compliment d'aquest requisit és el comprès entre l'inici de l'exercici en què s'hagin obtingut les respectives rendes i ingressos, i els quatre anys següents al tancament d'aquest exercici.

Exemple

Una fundació que té la condició d'ESFL realitza tasques d'assistència a persones marginades. Amb els ingressos que obté de les explotacions econòmiques que du a terme pretén adquirir un immoble i destinar-lo a l'arrendament a tercers per tal d'assegurar una font d'ingressos continuada en el temps. Es pot considerar que els ingressos obtinguts de les seves explotacions econòmiques es destinen a finalitats d'interès general?

Aquest requisit exigeix que almenys el 70% de les rendes que obtingui la fundació es destinin a despeses o inversions que efectivament contribueixin al compliment de les finalitats d'interès general de la fundació. L'adquisició d'un immoble que serà arrendat a tercers no sembla una operació destinada a la realització d'aquestes finalitats. No obstant això, la destinació a aquestes finalitats s'ha de fer efectiva en el termini comprès entre

l'inici de l'exercici en què s'hagin obtingut aquestes rendes i els quatre següents al seu tancament, per la qual cosa no cal valorar el possible incompliment d'aquest requisit fins una vegada finalitzat aquest termini.

2.3. Exercici d'explotacions econòmiques

Les ESFL poden dur a terme explotacions econòmiques en compliment del seu objecte o finalitat estatutària, però **no poden dur a terme explotacions econòmiques alienes a aquest objecte o finalitat.**

S'entén que es compleix el requisit de no realitzar aquest tipus d'activitats quan concorren dues circumstàncies:

- Que l'import net de la xifra de negocis de l'exercici corresponent al conjunt de les explotacions econòmiques no exemptes alienes al seu objecte o finalitat estatutària no excedeixi el 40% dels ingressos totals de l'entitat.
- Que el desenvolupament d'aquestes explotacions econòmiques no exemptes no vulneri les normes reguladores de defensa de la competència en relació amb empreses que realitzin la mateixa activitat.

Federacions esportives i comitès Olímpic i Paralímpic

Els ingressos dels espectacles esportius obtinguts per les federacions esportives i els comitès Olímpic i Paralímpic no s'inclouen en el càmput del 40% dels ingressos d'explotacions econòmiques no exemptes (DA 12a. Llei 49/2002).

Es considera que les ESFL duen a terme una **explotació econòmica** quan realitzen l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans, o d'un de tots dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.

Arrendament del patrimoni immobiliari

L'arrendament del patrimoni immobiliari de l'entitat no constitueix, a aquests efectes, una explotació econòmica. No obstant això, una activitat de promoció immobiliària és una explotació econòmica, atès que constitueix l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans, o d'un de tots dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis, i això és així amb independència que aquesta activitat es dugui a terme sobre uns terrenys que formen part de la dotació fundacional (V2077-08).

2.4. Destinataris principals

No poden ser destinataris principals de les activitats que realitzi l'entitat ni es poden beneficiar de condicions especials per a utilitzar els seus serveis, les persones següents: fundadors, associats, patrons, representants estatutaris, membres dels òrgans de govern i els cònjuges o parents fins al quart grau inclòs de qualsevol d'ells.

Aquest requisit, no obstant això, **no s'exigeix en els casos següents:**

- Activitats de recerca científica i desenvolupament tecnològic.

- Activitats d'assistència social o esportives a què es refereix la LIVA (article 20.u.8è. i 13è.).
- Fundacions la finalitat de les quals sigui la conservació i restauració de béns del patrimoni històric espanyol que compleixin les exigències de la normativa estatal (Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol) o autonòmica, en particular respecte dels deures de visita i exposició pública d'aquests béns.
- Federacions esportives espanyoles, les federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic integrades en aquelles, el Comitè Olímpic Espanyol i el Comitè Paralímpic Espanyol.

2.5. Gratuïtat dels càrrecs

S'exigeix que siguin **gratuïts** els càrrecs següents: patró, representant estatutari i membre de l'òrgan de govern.

Nota

Tingueu en compte les especialitats que presenta el requisit de la gratuïtat dels càrrecs.

Aquest requisit no impedeix que se'ls puguin **reemborsar les despeses** degudament justificades que l'acompliment de la seva funció els ocasioni, sense que les quantitats percebudes per aquest concepte puguin excedir els límits previstos en la normativa de l'IRPF perquè es consideren dietes exceptuades de gravamen.

A més, el requisit de la gratuïtat dels càrrecs presenta les especialitats següents:

- **No s'aplica** a determinades entitats (federacions esportives espanyoles, federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic integrades en aquelles, Comitè Olímpic Espanyol i Comitè Paralímpic Espanyol) i ha de respectar el règim específic establert per a les associacions declarades d'utilitat pública.

Associacions d'utilitat pública

Els membres dels òrgans de representació d'aquest tipus d'associacions poden percebre retribucions, sempre que no ho facin amb càrrec a fons i subvencions públiques. No obstant això, en els termes i les condicions que es determinin en els estatuts, aquests també poden rebre una retribució adequada per la realització de serveis diferents de les funcions que els corresponen com a membres de l'òrgan de representació (article 32.1.c Llei 1/2002).

- Els patrons, representants estatutaris i membres de l'òrgan de govern poden percebre de l'entitat **retribucions per la prestació de serveis**, incloent-hi els prestats en el marc d'una relació de caràcter laboral, diferents dels que implica l'acompliment de les funcions que els corresponen com a membres del Patronat o òrgan de representació, sempre que es compleixin les condicions previstes en les normes per les quals es regeix l'entitat. Aquestes persones no poden participar en els resultats econòmics

de l'entitat, ni per si mateixes, ni per mitjà de persones o entitats interposades.

- El requisit de la gratuïtat dels càrrecs s'aplica igualment als **administradors que representin l'entitat en les societats mercantils** que participi, tret que les retribucions percebudes per la condició d'administrador es reintegrin a l'entitat que representin. En aquest cas, la retribució percebuda per l'administrador està exempta de l'IRPF i no hi ha l'obligació de practicar cap retenció a compte d'aquest impost.

Exemple

Una fundació té participacions en societats mercantils, per la qual cosa és membre del Consell d'Administració i hi està representada a través del senyor Rodríguez. Els imports que percep el senyor Rodríguez per la seva condició d'administrador es reintegren a la fundació. Es compleix en aquest cas el requisit de la gratuïtat dels càrrecs?

En aquest supòsit, la fundació participa en una altra empresa i nomena una persona perquè la representi com a administrador en aquesta. L'exigència de gratuïtat que existeix per als patrons o membres de l'òrgan de govern també s'estén a les retribucions percebudes per aquesta tasca de representació. Un dels requisits per a l'aplicació del règim fiscal especial de les ESFL consisteix que les retribucions percebudes pels administradors que representin l'entitat en les societats mercantils en què participi es reintegrin a aquesta. Per tant, es compleix en aquest cas el requisit de la gratuïtat dels càrrecs (V0249-09).

Exclusió de l'obligació d'efectuar retencions

A efectes de l'exclusió de l'obligació de retenir, correspon al pagador acreditar que les retribucions dels administradors han estat percebudes per l'ESFL a la qual aquests representen (article 5 RD 1270/2003).

2.6. Destinació del patrimoni en cas de dissolució

En cas de dissolució de l'entitat, la **totalitat del seu patrimoni s'ha de destinar a alguna de les entitats següents:**

- Entitats beneficiàries del mecenatge.
- Entitats públiques de naturalesa no fundacional que persegueixin finalitats d'interès general.
- Obra social de les caixes d'estalvi (DA 11a. Llei 49/2002).

Aquesta circumstància ha d'estar expressament prevista en el negoci fundacional o en els estatuts de l'entitat dissolta. En el cas de dissolució, s'aplica a aquestes entitats el règim fiscal especial de les operacions de fusió que preveu l'IS.

A efectes de la Llei 49/2002, no es consideren ESFL les entitats el règim jurídic de les quals permeti, en els supòsits d'extinció, la **reversió del seu patrimoni** al seu aportant o als seus hereus o legataris, tret que la reversió estigui prevista a favor d'alguna entitat beneficiària del mecenatge.

2.7. Inscripció registral

Les ESFL han d'estar inscrites en el registre corresponent:

- En el cas de les **fundacions**, hi ha un **registre de fundacions** de competència estatal, en què s'inscriuen els actes relatius a les fundacions que duuguin a terme la seva activitat en tot el territori de l'Estat o principalment en el territori de més d'una comunitat autònoma (article 36 Llei 50/2002).
- En el cas d'associacions, hi ha el **Registre nacional** i els **registres autonòmics**, en els quals s'han d'inscriure en funció de l'àmbit en què duuguin a terme principalment les seves funcions (article 25 LO 1/2002).

Registre de Fundacions

L'estructura i el funcionament es determinen reglamentàriament (RD 6011/2007, de 7 de desembre).

2.8. Obligacions comptables i rendició de comptes

Les ESFL han de complir les **obligacions comptables** previstes en les normes per les quals es regeixen o, si no, en el Codi de comerç i disposicions complementàries.

A més, han de complir les **obligacions de rendició de comptes** que estableixi la seva legislació específica. En absència d'una previsió legal específica, han de rendir comptes abans de transcorreguts sis mesos des del tancament del seu exercici davant l'organisme públic encarregat del registre corresponent.

2.9. Memòria econòmica

Les ESFL han d'elaborar una **memòria econòmica anual** en què s'especifiqui el següent:

- Ingressos i despeses de l'exercici, de manera que es puguin identificar per categories i per projectes.
- El percentatge de participació que mantinguin en entitats mercantils.

L'article 3 de l'RD 1270/2003 concreta el contingut de la memòria econòmica, el termini de presentació i l'òrgan davant el qual s'ha de presentar.

Contingut de la memòria econòmica

- Identificació de les rendes exemptes i no exemptes de l'IS, assenyalant-hi els preceptes de la Llei 49/2002 que emparin l'exempció, amb indicació dels ingressos i les despeses de cadascuna. També s'hi han d'indicar els càlculs i criteris utilitzats per a determinar la distribució de les despeses entre les diferents rendes obtingudes per l'entitat.
- Identificació dels ingressos, les despeses i les inversions corresponents a cada projecte o activitat realitzat per l'entitat per al compliment de les seves finalitats estatutàries o del seu objecte. Les despeses de cada projecte s'han de classificar per categories, com ara despeses de personal, despeses per serveis exteriors o compres de material.
- Especificació i forma de càlcul de les rendes i els ingressos que s'han destinat a finalitats d'interès general, i descripció de la destinació o de l'aplicació que s'hi dona.
- Retribucions, dineràries o en espècie, satisfetes per l'entitat als seus patrons, representants o membres de l'òrgan de govern, tant en concepte de reemborsament per les despeses que els hagi ocasionat l'acompliment de la seva funció, com en concepte de remuneració pels serveis prestats a l'entitat diferents dels propis de les seves funcions.

- Percentatge de participació que posseeixi l'entitat en societats mercantils, incloent-hi la identificació de l'entitat, la seva denominació social i el seu número d'identificació fiscal.
- Retribucions percebudes pels administradors que representin l'entitat en les societats mercantils en què participi, amb indicació de les quantitats que hagin estat objecte de reintegrament.
- Convenis de col·laboració empresarial en activitats d'interès general subscrits per l'entitat. S'hi ha d'identificar el col·laborador que hi participi i indicar les quantitats rebudes.
- Indicació de les activitats prioritàries de mecenatge que, si escau, dugui a terme l'entitat.
- Indicació de la previsió estatutària relativa a la destinació del patrimoni de l'entitat en el cas de dissolució i, en el cas que la dissolució hagi tingut lloc en l'exercici, de la destinació donada a aquest patrimoni.

La memòria econòmica s'ha de presentar en el **termini** de set mesos des de la data de tancament de l'exercici. No obstant això, les entitats que tinguin un volum total d'ingressos del període impositiu que no superi els 20.000 euros i que no participin en societats mercantils no estan obligades a la presentació de la memòria, sense perjudici de l'obligació d'aquestes entitats d'elaborar aquesta memòria.

L'**òrgan davant el qual s'ha de presentar** la memòria és la dependència de gestió tributària de la delegació de l'AEAT del domicili fiscal de l'entitat o la dependència regional d'inspecció o Oficina Nacional d'Inspecció, si hi estan adscrites.

Entitats obligades en virtut de la normativa comptable a elaborar anualment una memòria

Les entitats que estiguin obligades, en virtut de la seva normativa comptable, a elaborar anualment una memòria, també han de complir les normes que hem analitzat relatives a la memòria econòmica (contingut, terminis i lloc de presentació), a fi que aquestes entitats puguin tenir la condició d'ESFL.

3. Aplicació del règim fiscal especial

El règim fiscal especial de les ESFL és voluntari i, per tant, cal optar per la seva aplicació, és a dir, que ho han de sol·licitar les mateixes entitats, ja que la seva aplicació no és automàtica. Una vegada que s'aplica aquest règim a una entitat, aquesta també hi pot renunciar o pot perdre el dret a la seva aplicació per incompliment d'algun dels requisits. En aquest apartat analitzem l'opció, renúncia i pèrdua del règim fiscal especial (article 14 Llei 49/2002, 1 i 2 RD 1270/2003).

3.1. Opció

El règim fiscal especial de les ESFL és, com hem dit, **voluntari**. Les entitats que compleixin els requisits que hem analitzat i es vulguin acollir a aquest règim han de **comunicar la seva opció** a l'Administració tributària mitjançant una declaració censal.

Una vegada exercida l'opció, el règim s'aplica al període impositiu que finalitzi després de la data de presentació de la declaració censal i als següents, sempre que l'entitat continuï complint tots els requisits i no renunciï a la seva aplicació. L'aplicació del règim especial queda condicionada, per a cada període impositiu, al compliment durant cadascun dels requisits previstos en la Llei 49/2002. El compliment dels requisits ha de ser provat per la mateixa entitat.

En el cas dels **tributs locals**, per a gaudir de les exempcions que comporta el règim fiscal especial, les ESFL han de comunicar als ajuntaments la seva opció per aquest règim. En relació amb l'IBI i l'IIVTNU, la comunicació s'ha de dirigir a l'ajuntament competent per raó de la localització del bé immoble de què es tracti. Quant a l'IAE, la comunicació s'entén realitzada amb la presentació de la declaració censal corresponent.

Exemple

Una fundació té la condició d'ESFL. S'aplica automàticament el règim especial de la Llei 49/2002 a aquesta fundació? I en relació amb els tributs locals?

No, l'aplicació d'aquest règim no és automàtica, l'ha de sol·licitar l'entitat interessada mitjançant una declaració censal. En relació amb l'exempció dels impostos municipals, també és necessari comunicar als ajuntaments corresponents l'opció per aquest règim fiscal.

S'estableix una **especialitat o excepció** per a les **confessions religioses** (Església catòlica i altres confessions que tenen acords amb l'Estat). Si aquestes entitats decideixen aplicar el règim especial, no han d'efectuar cap comuni-

Impostos sense període impositiu

En relació amb els impostos que no tenen període impositiu, el règim fiscal especial s'aplica als fets imposables produïts durant els períodes impositius abans esmentats.

Devolució de les quantitats ingressades

Les entitats que, tot i tenir dret a l'aplicació del règim fiscal especial en relació amb els tributs locals, hagin satisfet els deutes corresponents a aquests, poden sol·licitar la devolució de les quantitats ingressades.

cació a l'Administració tributària ni als ajuntaments. El règim fiscal l'aplica directament el subjecte passiu quan es tracti de tributs objecte de declaració o autoliquidació, i l'Administració tributària en els altres casos.

Entitats religioses excloses de l'excepció

Aquesta excepció no s'aplica a les entitats religioses següents de la Llei 49/2002:

- Fundacions d'entitats religioses (DA 8a.).
- Associacions i entitats religioses de les diferents confessions que es dediquin a activitats religioses, beneficodocents, mèdiques i hospitalàries o d'assistència social (DA 9a., paràgraf segon).

3.2. Renúncia

Una vegada que l'entitat està subjecta al règim especial, hi pot renunciar comunicant-ho mitjançant una declaració censal. La **renúncia** produeix efectes a partir del període impositiu que s'iniciï després de la presentació i s'ha de presentar com a mínim un mes abans de l'inici d'aquell, mitjançant la declaració censal corresponent. En el cas d'impostos sense període impositiu, la renúncia genera efectes respecte dels fets imposables produïts a partir de l'inici del període impositiu esmentat anteriorment.

En relació amb **els tributs locals**, si l'ESFL renúncia a l'aplicació del règim fiscal especial, ho ha de comunicar a l'ajuntament competent per raó de la localització de l'immoble en el cas de l'IBI i de l'IIVTNU. En el cas de l'IAE, la comunicació de la renúncia s'entén realitzada amb la presentació de la declaració censal.

3.3. Pèrdua

La **pèrdua** del règim especial es produeix per l'incompliment dels requisits que en van motivar l'aplicació. En conseqüència, l'entitat ha d'ingressar **la totalitat de les quotes** corresponents a l'exercici en què es produeixi l'incompliment per l'IS, els tributs locals i l'IPT i AJD, juntament amb els interessos de demora que siguin procedents.

En particular, es distingeixen dos casos segons el requisit que s'hagi incomplert. En aquests supòsits, les quotes que s'han d'ingressar són les següents:

- Si s'incompleix el **requisit de la destinació dels ingressos**, s'han d'ingressar les quotes corresponents a l'exercici en què es van obtenir els resultats i ingressos no aplicats correctament. S'ha de tenir en compte que el termini per al compliment d'aquest requisit és el comprès entre l'inici de l'exercici en què s'hagin obtingut les respectives rendes i ingressos i els quatre anys següents al tancament d'aquest exercici.

- Si s'incompleix el **requisit de la destinació del patrimoni en cas de dissolució**, s'han d'ingressar les quotes corresponents a l'exercici en què es produeixi l'incompliment i els quatre anteriors, sense perjudici de les sancions que siguin procedents, si escau.

4. Domicili fiscal

Les regles per a determinar el domicili fiscal de les ESFL (article 4 Llei 49/2002) són les següents:

- El domicili fiscal coincideix amb el lloc del domicili estatutari, sempre que hi estigui efectivament centralitzada la gestió administrativa i direcció de l'entitat.
- En un altre cas, el domicili fiscal és el lloc en què es realitzin aquesta gestió i direcció.
- Si no es pot establir el lloc del domicili fiscal d'acord amb els criteris anteriors, es considera com a tal el lloc on radiqui el valor més alt de l'immobilitzat.

Fundacions i associacions

Les fundacions tenen el domicili estatutari en el lloc on es trobi la seu del seu patronat o on duguin a terme principalment les seves activitats (article 6 Llei 50/2002). Les associacions tenen el domicili en el lloc que estableixin els seus estatuts, que pot ser el de la seu del seu òrgan de representació o on duguin a terme principalment les seves activitats (article 9 LO 1/2002).

Activitats

1. Definiu el concepte d'*ESFL* de la Llei 49/2002.
2. Indiqueu els tipus d'entitats que es poden acollir al règim fiscal especial de les *ESFL*.
3. Assenyalau els requisits necessaris perquè una entitat tingui la condició d'*ESFL*.
4. Comenteu els mecanismes d'aplicació del règim fiscal especial de les *ESFL*.
5. Enumereu les regles per a determinar el domicili fiscal de les *ESFL*.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. A efectes de la Llei 49/2002, es consideren *ESFL*...
 - a) les que tinguin alguna de les formes jurídiques previstes en la Llei, com ara les fundacions.
 - b) les que reuneixin els requisits per a gaudir del règim fiscal especial amb independència del tipus d'entitat.
 - c) les que es trobin dins d'algun dels tipus d'entitats que assenyalava la Llei i que a més reuneixin els requisits per a l'aplicació del règim especial.
2. Quina de les entitats següents es troba dins l'àmbit subjectiu de la Llei 49/2002?
 - a) Consorcis.
 - b) Associacions declarades d'utilitat pública.
 - c) Sindicats.
3. Quina de les entitats següents **no** es troba dins l'àmbit subjectiu de la Llei 49/2002?
 - a) Creu Roja.
 - b) Obra Pía de los Santos Lugares.
 - c) Col·legis professionals.
4. Pel que fa a les *ESFL*,...
 - a) han de perseguir finalitats d'interès general.
 - b) la seva activitat principal pot consistir en el desenvolupament d'explotacions econòmiques alienes al seu objecte o finalitat.
 - c) han de destinar la totalitat de les seves rendes a la realització de finalitats d'interès general.
5. Els patrons d'una federació esportiva que té la consideració d'*ESFL*...
 - a) poden ser destinataris principals de les activitats de l'entitat i beneficiar-se de les condicions especials per a utilitzar els seus serveis.
 - b) poden percebre retribucions per l'exercici del seu càrrec.
 - c) Totes dues respostes són correctes.
6. En cas de dissolució d'una *ESFL*, el seu patrimoni...
 - a) s'ha de destinar a empreses privades amb ànim de lucre.
 - b) s'ha de destinar íntegrament a entitats beneficiàries del mecenatge, entitats públiques de naturalesa no fundacional que persegueixin finalitats d'interès general o a l'obra social de les caixes d'estalvi.
 - c) s'ha de destinar al seu aportant, hereus o legataris.
7. Indiqueu quin requisit han de complir les *ESFL*:
 - a) Estar inscrites en el registre corresponent.
 - b) Tenir la forma jurídica de fundació o associació.

c) Promoure i atendre les persones en risc d'exclusió per raons físiques, econòmiques o culturals.

8. Les fundacions d'entitats religioses...

- a) han de presentar un certificat de la seva inscripció en el Registre d'Entitats Religioses per acollir-se al règim de les ESFL.
- b) estan exonerades de complir el requisit de la gratuïtat dels càrrecs per a ser considerades ESFL.
- c) no han d'efectuar cap comunicació a l'Administració tributària si decideixen aplicar el règim especial de les ESFL.

9. El règim fiscal especial de les ESFL...

- a) s'aplica automàticament a totes les entitats que tinguin aquesta consideració.
- b) és voluntari i la seva aplicació s'ha de sol·licitar a l'Administració tributària.
- c) s'aplica indefinidament una vegada que l'entitat hagi exercit l'opció d'acollir-s'hi, encara que posteriorment s'incomplixin els requisits que en van motivar l'aplicació.

10. El domicili fiscal d'una ESFL es troba en...

- a) el lloc on radiqui el valor més alt de l'immobilitzat.
- b) el lloc de la residència habitual dels seus fundadors.
- c) el lloc del seu domicili estatutari, sempre que hi estiguin efectivament centralitzades la gestió administrativa i la direcció de l'entitat.

Casos pràctics

11. Es pot acollir al règim especial de la Llei 49/2002 una associació per a promoure la pràctica de l'esport?

12. Es pot acollir al règim especial de la Llei 49/2002 una fundació degudament inscrita en el Registre de Fundacions les finalitats estatutàries de la qual es refereixin a la defensa del medi ambient? En cas afirmatiu, és automàtica l'aplicació d'aquest règim o és necessari sol·licitar-la a l'Administració?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. c

4. a

5. c

6. b

7. a

8. a

9. b

10. c

11. Per a gaudir del règim fiscal de les ESFL previst en la Llei 49/2002, cal que les entitats es trobin dins l'àmbit subjectiu i objectiu de la norma. Per a això han de tenir alguna de les formes previstes en l'article 2 de la Llei i complir els requisits que estableix l'article 3.

Aquests requisits són els següents: 1) que persegueixin finalitats d'interès general; 2) que destinin a la realització d'aquestes finalitats almenys el 70% dels ingressos; 3) que l'activitat realitzada no consisteixi en el desenvolupament d'explotacions econòmiques alienes al seu objecte o finalitat estatutària; 4) que determinades persones vinculades a la fundació i els seus familiars no siguin destinataris principals de les activitats que es realitzin ni es beneficiïn de condicions especials; 5) que els càrrecs de patró, representant estatutari i membre de l'òrgan de govern siguin gratuïts; 6) que, en cas de dissolució, el seu patrimoni es destini íntegrament a determinades entitats (entitats beneficiàries del mecenatge o entitats públiques de naturalesa no fundacional que persegueixin finalitats d'interès general); 7) que estiguin inscrites en el registre corresponent; 8) que compleixin les obligacions comptables i de rendició de comptes; 9) que elaborin anualment una memòria econòmica en què s'especifiquin els ingressos i les despeses de l'exercici.

Les entitats que compleixin aquests requisits es poden acollir al règim especial si tenen alguna de les formes següents: 1) fundacions; 2) associacions declarades d'utilitat pública; 3) organitzacions no governamentals de desenvolupament que tinguin la forma jurídica de fundació o associació; 4) delegacions de fundacions estrangeres inscrites en el Registre de Fundacions; 5) federacions esportives espanyoles i federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic integrades en aquelles; 6) Comitè Olímpic Espanyol i Comitè Paralímpic Espanyol; 7) federacions i associacions de les ESFL anteriors.

Tenint en compte l'àmbit subjectiu i objectiu de la Llei 49/2002, hem d'analitzar el cas plantejat. L'associació per a la pràctica de l'esport no es pot acollir al règim especial de la Llei 49/2002, encara que persegueixi finalitats d'interès general, ja que les associacions que es troben dins l'àmbit subjectiu de la norma són les declarades d'utilitat pública. Les associacions declarades d'utilitat pública són les que es consideren ESFL a efectes de la Llei 49/2002.

La declaració d'utilitat pública l'han de sol·licitar les mateixes associacions i es concedeix si compleixen els requisits establerts en la LO 1/2002 (article 32). En línies generals, aquests requisits són els següents: 1) que les seves finalitats estatutàries tendeixin a promoure l'interès general; 2) que la seva activitat no estigui restringida exclusivament a beneficiar els seus associats, sinó oberta a qualsevol altre possible beneficiari que reuneixi les condicions i els caràcters exigits per l'indole de les seves pròpies finalitats; 3) que els membres dels òrgans de representació que perceben retribucions no ho facin amb càrrec a fons i subvencions públiques; 4) que disposin dels mitjans personals i materials adequats i amb l'organització idònia per a garantir el compliment de les finalitats estatutàries; 5) que es trobin constituïdes, inscrites en el Registre corresponent, en funcionament i donant compliment efectiu a les seves finalitats estatutàries, ininterrompudament i concorrent-hi tots els precedents requisits, almenys durant els dos anys immediatament anteriors a la presentació de la sol·licitud.

12. Quant a les fundacions, no totes tenen la condició d'ESFL, per a això cal que compleixin els requisits de l'article 3 de la Llei 49/2002, per la qual cosa no n'hi ha prou que persegueixin finalitats d'interès general (com és la protecció del medi ambient) i que estiguin degudament

inscrites. Cal que compleixin també la resta dels requisits que hem analitzat; en aquest cas, la fundació per a la defensa del medi ambient es podria acollir al règim especial de les ESFL.

En cas que la fundació tingui la condició d'ESFL i es vulgui acollir al règim fiscal especial, hauria de comunicar aquesta opció a l'Administració tributària per mitjà d'una declaració censal, per la qual cosa l'aplicació del règim especial no és automàtica. El règim fiscal especial de les ESFL és voluntari i, per tant, com a norma general cal optar per la seva aplicació. Una vegada que s'aplica aquest règim a una entitat, aquesta també hi pot renunciar o perdre el dret a la seva aplicació per incompliment d'algun dels requisits.