

Fiscalitat de fundacions i associacions

Alejandro García Heredia

PID_00195562

Material docent de la UOC



Alejandro García Heredia

Professor titular de Dret financer i tributari de la Universitat de Cadis.

L'encàrrec i la creació d'aquest material docent han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado García (2013)

Primera edició: febrer 2013
© Alejandro García Heredia
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2013
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Disseny: Manel Andreu
Realització editorial: Eureka Media, SL
Dipòsit legal: B-1733-2013



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>

Introducció

L'estudi de la fiscalitat de les fundacions i associacions exigeix una doble anàlisi:

- D'una banda, la fiscalitat de les rendes i operacions d'aquest tipus d'entitats no lucratives.
- De l'altra, la fiscalitat de les activitats de mecenatge realitzades pel sector privat.

En aquest sentit, la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, té una doble finalitat.

- D'una banda, regular el **règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives** (ESFL) definides en aquesta, en consideració a la seva funció social, activitats i característiques.
- De l'altra, regular els **incentius fiscals al mecenatge**, entenent per *mecenatge* la participació privada en la realització d'activitats d'interès general.

Per a tot el que no estigui previst en aquesta llei, s'hi apliquen les normes tributàries generals (article 1 de la Llei 49/2002).

La vigent Llei 49/2002 ha substituït la Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general. Des de llavors el fenomen de les ESFL ha tingut un gran desenvolupament al nostre país i s'han incrementat considerablement les activitats de mecenatge. D'acord amb l'exposició de motius de la Llei 49/2002, la regulació actual pretén incentivar la col·laboració particular en la consecució de finalitats d'interès general, en consideració i reconeixement a la cada vegada més gran presència del sector privat en la tasca de protegir i promoure actuacions caracteritzades per l'absència d'ànim de lucre.

Partint d'aquesta distinció entre fiscalitat de les entitats no lucratives i els incentius fiscals al mecenatge, els tres primers mòduls d'aquests materials estudien el règim fiscal propi de les entitats no lucratives, tant des de la perspectiva de la fiscalitat directa com indirecta. Per la seva banda, l'últim mòdul analitza el conjunt d'incentius fiscals aplicables a l'activitat de mecenatge realitzada per particulars. D'aquesta manera, els materials docents sobre la fiscalitat de les fundacions i associacions es divideixen en quatre mòduls:

- Àmbit d'aplicació.

- Fiscalitat directa.
- Fiscalitat indirecta.
- Incentius fiscals al mecenatge.

El primer mòdul analitza l'**àmbit d'aplicació** de la Llei 49/2002, a fi de determinar quin tipus d'entitats i quins requisits han de complir per a poder accedir al règim fiscal especial previst en aquesta norma per a les denominades ESFL. Per a tenir la condició d'ESFL a efectes de la Llei 49/2002, cal complir requisits subjectius i objectius:

- D'una banda, l'entitat ha de tenir alguna de les formes expressament indicades en la Llei, com ara fundacions, associacions d'utilitat pública o federacions esportives.
- De l'altra, l'entitat ha de complir una sèrie de requisits relatius a les seves finalitats d'interès general, la destinació dels seus ingressos, l'exercici d'explotacions econòmiques, els destinataris principals, la gratuïtat dels càrrecs, la destinació del patrimoni en cas de dissolució, la inscripció registral, les obligacions comptables, la rendició de comptes i la memòria econòmica.

Com assenyala l'exposició de motius, la justificació d'aquests requisits obeeix a la intenció d'assegurar que el règim fiscal especial que s'estableix per a les ESFL es tradueixi en la destinació de les seves rendes a finalitats i activitats d'interès general.

La delimitació de l'àmbit subjectiu i objectiu és fonamental, ja que cal determinar les entitats que tenen la condició d'ESFL a efectes del règim especial de la Llei 49/2002. Una vegada analitzat el concepte d'ESFL, el primer mòdul tracta les qüestions relatives a l'aplicació d'aquest règim especial, com ara l'opció, pèrdua o renúncia. El règim no s'aplica de manera automàtica, sinó que cal manifestar l'opció d'acollir-s'hi; igualment, es preveu la possibilitat de la seva renúncia i pèrdua en cas que no es compleixin els requisits que preveuen les ESFL. Per tant, el règim fiscal especial és voluntari i el poden aplicar les entitats que, complint determinats requisits, hi optin i comuniquin la seva opció al Ministeri d'Hisenda. El primer mòdul conclou amb l'estudi de les normes que regulen el domicili fiscal d'aquest tipus d'entitats.

El segon mòdul se centra en la **fiscalitat directa** de les entitats sense ànim de lucre. En aquest àmbit és molt important distingir entre les entitats que tenen la condició d'ESFL de la Llei 49/2002 i altres entitats no lucratives que no tenen aquest caràcter. Les ESFL es poden acollir al règim fiscal especial previst en aquesta norma, mentre que les altres entitats no lucratives que no siguin ESFL tributen en el règim especial d'entitats parcialment exemptes de la LIS (títol

VII, capítol XV). D'aquesta manera, s'analitzen separatament tots dos règims en la tributació de l'IS, és a dir, el règim especial de les ESFL de la Llei 49/2002 i el règim especial d'entitats parcialment exemptes de la LIS.

En relació amb la fiscalitat directa, s'aborda també el règim especial de les ESFL en l'àmbit dels tributs locals, en què s'estableixen exempcions en l'IBI, l'IAE i l'IIVTNU. D'acord amb aquest règim, estan exemptes de l'IBI els béns de què siguin titulars les ESFL, a excepció dels afectats a explotacions econòmiques no exemptes de l'IS. Així mateix, estan exemptes de l'IAE les explotacions econòmiques desenvolupades per les ESFL, quan aquestes explotacions hagin estat qualificades com a exemptes per la mateixa Llei. També estan exemptes de l'IIVTNU les ESFL quan l'obligació legal de satisfer l'impost recaigui sobre aquestes, igual que estan exemptes les donacions realitzades a favor de les entitats beneficiàries del mecenatge.

El tercer mòdul analitza la **fiscalitat indirecta** de les entitats no lucratives en l'àmbit de dos impostos, l'IVA i l'IPT i AJD. En l'IVA no es distingeix si l'entitat té la condició d'ESFL o no, mentre que en l'IPT i AJD, les ESFL estan expressament exemptes de les tres modalitats de l'impost. Quant a l'IVA, són diverses les qüestions que s'analitzen sobre la base de les operacions que realitzen les entitats no lucratives:

- En primer lloc, es parteix de l'anàlisi del fet imposable de l'IVA per a determinar-ne l'aplicació a les entitats no lucratives.
- A continuació, s'aborden les diferents exempcions que poden afectar aquestes entitats, amb especial referència a l'exempció dels serveis prestats als seus membres per entitats sense ànim de lucre i a les exempcions aplicables a les denominades *entitats de caràcter social*.
- Finalment, s'analitza el tractament de les subvencions percebudes per les entitats no lucratives a l'efecte de determinar la base imposable de l'IVA.

Quant a l'IPT i AJD, s'aborda l'exempció subjectiva que s'estableix a favor de les entitats que tinguin la condició d'ESFL.

El quart i últim mòdul es dedica als **incentius fiscals al mecenatge**. D'acord amb l'exposició de motius de la Llei 49/2002, la finalitat d'aquests incentius és ajudar a canalitzar els esforços privats en activitats d'interès general d'una manera més eficaç, mantenint i ampliant alguns dels incentius previstos en la normativa anterior i establint-ne altres de nous, més d'acord amb les noves formes de participació de la societat en la protecció, el desenvolupament i l'estímul de l'interès general. Aquest mòdul es divideix en tres parts:

- En primer lloc, s'exposa l'enumeració tancada d'entitats que poden ser beneficiàries del mecenatge, algunes de les quals són alhora ESFL.

- En segon lloc, es concreten els incentius fiscals aplicables a donatius, donacions i aportacions realitzades a favor de les entitats beneficiàries del mecenatge. Aquests donatius, donacions o aportacions donen dret a practicar una deducció en la quota de l'impost personal sobre la renda del donant o aportant. Per tant, s'analitza el contingut d'aquesta deducció, els seus percentatges i límits.

- Finalment, s'estudien els beneficis fiscals aplicables a altres actuacions de mecenatge diferents de la realització de donatius, donacions i aportacions. Quant a això, són tres les altres formes de mecenatge que s'aborden:
 - Els convenis de col·laboració empresarial en activitats d'interès general.

 - Les despeses en activitats d'interès general.

 - Els programes de suport a esdeveniments d'interès públic excepcional que es puguin establir per llei, en què se n'ha de fixar el contingut màxim, la durada i les regles bàsiques.

Objectius

Aquesta matèria pretén oferir a l'estudiant una visió del règim fiscal aplicable a les fundacions i associacions i, en general, a les entitats sense finalitats lucratives. En particular, els objectius que es pretenen assolir són els següents:

- 1.** Delimitar els tipus d'entitats i els requisits necessaris per a tenir la condició d'ESFL de la Llei 49/2002.
- 2.** Reconèixer el règim fiscal especial que preveu la Llei 49/2002 per a les ESFL a efectes de l'IS.
- 3.** Identificar l'àmbit d'aplicació del règim especial d'entitats parcialment exemptes de l'IS.
- 4.** Delimitar els beneficis fiscals aplicables a les ESFL en l'àmbit de la tribucació local.
- 5.** Delimitar l'aplicació de l'IVA a les operacions realitzades per entitats sense finalitats lucratives.
- 6.** Entendre l'exempció aplicable a les ESFL en l'ITP i AJD.
- 7.** Reconèixer les entitats beneficiàries del mecenatge.
- 8.** Diferenciar entre ESFL i entitats beneficiàries del mecenatge.
- 9.** Comprendre el règim fiscal de les donacions i aportacions a entitats beneficiàries del mecenatge.
- 10.** Identificar altres formes de mecenatge previstes en la Llei 49/2002.

Continguts

Mòdul didàctic 1

Àmbit d'aplicació

Alejandro García Heredia

1. Àmbit subjectiu: tipologia d'entitats
2. Àmbit objectiu: requisits per a gaudir del règim fiscal especial
3. Aplicació del règim fiscal especial
4. Domicili fiscal

Mòdul didàctic 2

Fiscalitat directa

Alejandro García Heredia

1. Impost de societats: règim especial ESFL
2. Impost de societats: règim especial d'entitats parcialment exemptes
3. Tributs locals

Mòdul didàctic 3

Fiscalitat indirecta

Alejandro García Heredia

1. Impost sobre el valor afegit
2. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

Mòdul didàctic 4

Incentius fiscals al mecenatge

Alejandro García Heredia

1. Entitats beneficiàries del mecenatge
2. Règim fiscal de les donacions i aportacions
3. Règim fiscal d'altres formes de mecenatge

Glossari

AEAT *f* Sigla de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

AJD *m pl* Sigla d'actes jurídics documentats (ITP i AJD).

art. *m* Abreviatura d'article.

CE *f* Sigla de Constitució espanyola.

CC *m* Sigla de Codi civil.

DA *f* Sigla de disposició addicional.

Decret legislatiu *m* Norma amb rang de llei que dicta el Govern per delegació de la potestat legislativa de les Corts Generals.

decret llei *m* Norma provisional amb força de llei que dicta el Govern en casos d'extraordinària i urgent necessitat, i que no pot afectar determinades matèries.

DGT *f* Sigla de Direcció General de Tributs.

ESFL *m pl* Sigla d'entitats sense finalitats lucratives, que són les que es poden acollir al règim especial de la Llei 49/2002, pel fet d'estar dins l'àmbit subjectiu i objectiu de la norma.

IAE *m* Sigla d'impost sobre activitats econòmiques.

IBI *m* Sigla d'impost sobre béns immobles.

ICIO *m* Sigla d'impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

IIVTNU *m* Sigla d'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

impost *m* Tribut exigit sense contraprestació el fet imposable del qual està constituït per negocis, actes o fets que posen de manifest la capacitat econòmica del contribuent.

IP *m* Sigla d'impost sobre el patrimoni.

IRNR *m* Sigla d'impost sobre la renda de no residents.

IRPF *m* Sigla d'impost sobre la renda de les persones físiques.

IS *m* Sigla d'impost de societats.

ISD *m* Sigla d'impost sobre successions i donacions.

ITP i AJD *m* Sigla d'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

IVA *m* Sigla d'impost sobre el valor afegit.

LGT *f* Sigla de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

LGP *f* Sigla de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària.

LHL *m* Sigla del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la llei reguladora de les hisendes locals.

LIS *m* Sigla del Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la llei de l'impost de societats.

LIVA *f* Sigla de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit.

LITPAJD *m* Sigla del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

LO *f* Sigla de llei orgànica.

LPGE *f* Sigla de Llei de pressupostos generals de l'Estat.

OS *fpl* Sigla d'operacions societàries (ITP i ADJ).

RD *m* Sigla de reial decret.

STC *f* Sigla de sentència del Tribunal Constitucional.

STJUE *f* Sigla de Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea.

STS *f* Sigla de sentències del Tribunal Suprem.

TEAC *m* Sigla de Tribunal Economicoadministratiu Central.

TPO *fpl* Sigla de transmissions patrimonials oneroses (ITP i AJD).

V1110-05 *f* Sigla de Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs, amb indicació del número (1110) i l'any (2005).

Bibliografia

Blázquez Lidoy, A. (2007). *Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro*. Madrid: IEF.

Blázquez Lidoy, A. (2009). *El régimen impositivo de las entidades y actividades educativas*. Cizur Menor: Aranzadi.

Blázquez Lidoy, A. (2011). “Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades”. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 4).

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

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

Casanellas Chuecos, M. (2003). *El nuevo régimen tributario del Mecenazgo*. Barcelona: Marcial Pons.

Corcuera Torres, A. (2008). “Las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades derivadas de explotaciones económica desarrolladas por entidades deportivas sin ánimo de lucro”. *Revista Jurídica del Deporte Aranzadi* (núm. 24).

Checa González, C. (2011). “Subvenciones y limitaciones del derecho a deducir el IVA. Responsabilidad patrimonial del estado por infracción del derecho de la Unión Europea”. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 9).

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R. (2008). *Fiscalidad de las ONG*. Barcelona: Bosch.

Delgado García, A. M.; Oliver Cuello, R.; Quintana Ferrer, E.; Urquiza Cavallé, A. (2008). *Fiscalidad del deporte*. Bosch: Barcelona.

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

Falcón y Tella, R. (2012). “Los gastos de propaganda y publicidad para la promoción de acontecimientos de excepcional interés público: el problema de los envases y otros soportes que no implican coste adicional significativo”. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 15).

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

Gil del Campo, M. (2005). *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*. València: Cisspraxis.

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

González Sánchez, M. (1993). “Exención del IVA. Entidades sin finalidad lucrativa con un objetivo cívico”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*.

Guezuraga Ugalde, A. (2002). “El ejercicio de explotaciones económicas y su tributación en la fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (núm. 12).

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

López Rivas, S. (2004). “Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002”. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 5).

Márquez Sillero, C. (2007). *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre sociedades*. Madrid: La Ley.

Martín Dégano, I. (2002). “La competencia desleal en la exención del IAE de la Ley de Fundaciones”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (núm. 3).

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

Montesinos Oltra, S. (2010). “Exención de rentas y ejercicio de actividades económicas por las entidades sin ánimo de lucro”. *Tribuna Fiscal* (núm. 232).

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

Pedreira Menéndez, J. (2001). “Exención en el IBI de las fundaciones que desarrollan explotaciones económicas conexas con sus fines”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (núm. 20).

Pedreira Menéndez, J. (2003). “La consideración de las cooperativas como entidades de carácter social a efectos de la aplicación de las exenciones previstas en el IVA”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (núm. 19).

Pedreira Menéndez, J. (2003). *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*. Madrid: Civitas.

Pedreira Menéndez, J.; Álvarez Pérez, M. B. (2012). “Las donaciones entre entidades vinculadas”. *Quincena Fiscal* (núm. 15).

Ruiz Garijo, M. (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.

Socías Camacho, J. M. (2006). *Fundaciones del sector público. En especial, el ámbito sanitario*. Palma de Mallorca: Iustel.

Vaquera García, A. (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.

Vidal Wagner, G. (2006). "La incidencia del ánimo de lucro en la exención en el IVA aplicable a servicios deportivos". *Revista Jurídica del Deporte Aranzadi* (núm. 17).

Vidal Wagner, G. (2006). "Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración empresarial". *Revista Jurídica del Deporte Aranzadi* (núm. 18).

