Fiscalidad directa

Alejandro García Heredia

PID_00195576

UOC
Universitat Oberta de Catalunya

Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es

Índice

Introducción 5

Objetivos 6

1. Impuesto sobre sociedades: Régimen fiscal especial ESFL 7
1.1. Ámbito de aplicación 7
1.2. Rentas exentas 7
1.3. Explotaciones económicas exentas 9
1.4. Base imponible 12
1.5. Tipo de gravamen y cuotas 12
1.6. Obligaciones formales 13
1.7. Disolución de la entidad 14

2. Impuesto sobre sociedades: Régimen especial de entidades parcialmente exentas 15
2.1. Ámbito de aplicación 15
2.2. Rentas exentas 16
2.3. Base imponible y tipo de gravamen 17

3. Tributos locales 19
3.1. Ámbito de aplicación 19
3.2. Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) 20
3.3. Impuesto sobre actividades económicas (IAE) 20
3.4. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) 21

Actividades 23

Ejercicios de autoevaluación 23

Solucionario 25

Introducción

La finalidad de este módulo es analizar la fiscalidad directa de las entidades sin ánimo de lucro en el ámbito del IS y de los tributos locales. En relación con el IS, es necesario distinguir entre ESFL y otras entidades sin ánimo de lucro, que no tienen dicha condición por no reunir los requisitos que ya hemos estudiado en el módulo "Ámbito de aplicación". Ambos tipos de entidades están parcialmente exentas del IS, pero están sujetas a regímenes diferentes. Las ESFL pueden acogerse al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, cuyo contenido se analiza en el primer epígrafe del presente módulo. Por otro lado, las entidades sin ánimo de lucro que no tienen dicha condición están sujetas al Régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas del IS (capítulo XV, del título VII de la LIS), cuyo contenido se analiza en el segundo epígrafe de este módulo. En ambos casos, se examinan cuestiones como las rentas exentas o las normas para la determinación de la base imponible.

Por otra parte, se exponen también los beneficios fiscales en materia de tributos locales a los que tienen derecho las ESFL acogidas a la Ley 49/2002. Las exenciones en materia de tributos locales para las ESFL afectan a tres impuestos directos: dos de carácter obligatorio (IBI e IAE) y uno potestativo (IIVTNU). Asimismo, se analizan las normas concretas sobre la aplicación del Régimen fiscal especial en materia de tributos locales, tales como las relativas al ejercicio de la opción, renuncia o devolución.

Objetivos

1. Relacionar los ámbitos de aplicación del Régimen fiscal especial de las ESFL y del Régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas.

2. Entender el Régimen fiscal especial de las ESFL previsto en la Ley 49/2002.

3. Comprender el Régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas previsto en la LIS.

4. Delimitar los requisitos para la aplicación del Régimen fiscal especial en materia de tributos locales a las ESFL.

5. Identificar los beneficios fiscales de las ESFL en el ámbito de los tributos locales.

1. Impuesto sobre sociedades: Régimen fiscal especial ESFL

1.1. Ámbito de aplicación

Las ESFL que cumplan los requisitos que hemos analizado, pueden acogerse al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002. En relación con el IS, este régimen implica varias especialidades que serán analizadas a continuación, tales como exenciones y un tipo de gravamen reducido. Para todo lo que no esté previsto en la Ley 49/2002, se aplican subsidiariamente las normas del IS (artículo 5 Ley 49/2002). Por tanto, analizaremos a continuación las especialidades prevista en dicha Ley para las ESFL.

Ved también

Hemos estudiado estos requisitos en el apartado "Ámbito objetivo: requisitos para disfrutar del Régimen fiscal especial", del módulo "Ámbito de aplicación".

Regímenes forales

Recordemos que lo establecido en esta Ley se entiende sin perjuicio de los regímenes forales del País Vasco y Navarra.

1.2. Rentas exentas

Están exentas del IS las siguientes rentas obtenidas por ESFL (artículo 6 Ley 49/2002):

1) Las **derivadas de los siguientes ingresos**:

- **Donativos** y **donaciones** recibidos para colaborar en los fines de la entidad.

- Aportaciones o donaciones en concepto de **dotación patrimonial**, en el momento de su constitución o en un momento posterior.

- **Ayudas económicas** recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial y de contratos de patrocinio publicitario.

Convenios de colaboración empresarial

Los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general son aquellos por los cuales 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, se comprometen por escrito a difundir por cualquier medio la participación del colaborador en dichas actividades (artículo 25 Ley 49/2002).

Patrocinio publicitario

El contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador (artículo 22 Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad).

- **Cuotas** satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

Lectura recomendada

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

Lectura recomendada

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

- **Subvenciones**, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2) Las **procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario** de la entidad: dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres, entre otros.

3) Las **derivadas de adquisiciones o transmisiones**, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4) Las **obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas**.

5) Las que **deban ser atribuidas o imputadas a las ESFL y procedan de rentas exentas** incluidas en alguno de los apartados anteriores.

6) En el caso de **federaciones deportivas** y del **Comité Olímpico** y **Paralímpico**, están exentas las rentas que cumplan dos requistios:

- Que procedan de la celebración, retransmisión o difusión por cualquier medio de las competiciones amistosas u oficiales en las que participen las selecciones nacionales o autonómicas.

- Que la organización de dichas competiciones sea de su exclusiva competencia.

Lectura recomendada

A. Corcuera Torres (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).

Ejemplo

Una fundación cuyo fin es la asistencia e inclusión social está acogida al Régimen fiscal especial de las ESFL y ha percibido las siguientes rentas: 50.000 euros por una donación, 500.000 euros en concepto de cuotas de sus asociados, 20.000 euros por una subvención de la Administración y 8.000 euros en dividendos por su participación en otra entidad. ¿Están exentas las rentas obtenidas por la fundación?

Todas las rentas percibidas por la fundación están exentas del IS. Las donaciones están exentas siempre que sean para colaborar en los fines de la entidad, las cuotas de los asociados también están exentas siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta, las subvenciones están exentas salvo que se destinen a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas y los dividendos están exentos ya que proceden del patrimonio mobiliario de la fundación.

Las rentas exentas **no están sometidas a retención ni ingreso a cuenta** (artículo 12 Ley 49/2002). La **acreditación** de las ESFL a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta se efectúa mediante un **certificado** expedido por el órgano competente de la AEAT.

En el certificado debe constar que la ESFL ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del Régimen fiscal especial y que no ha renunciado a este. El período de vigencia del certificado se extiende desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante (artículo 4 RD 1270/2003).

En relación con la acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta, existe una **especialidad** o **excepción** en el caso de la **Iglesia católica** y **otras confesiones religiosas** que tengan suscritos con el Estado acuerdos de cooperación. La acreditación de estas entidades se efectúa mediante certificado expedido, a petición de la entidad interesada y con vigencia indefinida, por el órgano competente de la AEAT en el que se acredite que se trata de alguna de dichas entidades religiosas. En la solicitud, la entidad debe acreditar su personalidad y naturaleza mediante la certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia (DA única RD 1270/2003).

Entidades religiosas excluidas de la excepción

Esta especialidad no se aplica a las siguientes entidades religiosas de la Ley 49/2002:

- Fundaciones de entidades religiosas (DA 8.ª).
- Asociaciones y entidades religiosas de las distintas confesiones que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social (DA 9.ª, párrafo segundo).

1.3. Explotaciones económicas exentas

Siempre y cuando sean **desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad** específica, están exentas del IS las rentas obtenidas por ESFL que procedan de las siguientes **explotaciones económicas** (artículo 7 Ley 49/2002):

Lectura recomendada

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

1) Prestación de servicios de promoción y gestión de la **acción social**, así como la prestación de servicios de asistencia e inclusión social que se indican a continuación (se incluyen las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, tales como servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte):

- Protección de la infancia y de la juventud.
- Asistencia a la tercera edad.
- Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
- 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.

- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar.
- Asistencia a ex reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.
- Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

2) Prestación de servicios de **hospitalización o asistencia sanitaria** (se incluyen las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, tales como la entrega de medicamentos o servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte).

3) Investigación científica y desarrollo tecnológico.

4) Las de los **bienes declarados de interés cultural** conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las comunidades autónomas, así como las de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación. Para que estén exentas estas explotaciones, se requiere que se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular, respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5) Organización de **representaciones musicales**, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6) Las de **parques** y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7) Enseñanza y formación profesional (en todos los niveles y grados del sistema educativo), educación infantil hasta los tres años (incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad), educación especial, educación compensatoria y educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del IVA. También

se incluyen aquí las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a ESFL.

8) Organización de **exposiciones**, **conferencias**, coloquios, cursos o seminarios.

9) Elaboración, edición, publicación y venta de **libros**, **revistas**, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10) 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) Las 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.

Explotaciones económicas que no tienen carácter auxiliar o complementario

No se considera 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) Las de **escasa relevancia**. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto los 20.000 euros.

13) Comercialización por la **ONCE** de cualquier tipo de juego autorizado por el Gobierno (DA 5.ª Ley 49/2002).

Ejemplo

Una fundación acogida al Régimen fiscal especial de las ESFL tiene como objeto social la asistencia a alcohólicos y toxicómanos. Entre sus ingresos figuran 50.000 euros por la venta de productos de artesanía elaborados por las personas a las que asiste y 8.000 euros por un bien inmueble que tiene alquilado a estudiantes. ¿Están exentas las rentas obtentidas por la fundación?

Los ingresos por la venta de productos de artesanía están exentos al proceder de una explotación económica exenta, ya que derivan de la prestación de servicios de asistencia e inclusión social (artículo 7 Ley 49/2002). Por su parte, los rendimientos inmobiliarios son renta exenta al derivar del patrimonio inmobiliario de la fundación (artículo 6 Ley 49/2002).

1.4. Base imponible

Las ESFL solo incluyen en la base imponible del IS las **rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas**, esto es, las ajenas a su objeto y finalidad y las que no se incluyen entre las analizadas en el apartado anterior.

Por otro lado, **no tienen la consideración de gastos deducibles**, además de los establecidos por la normativa general del IS, los siguientes (artículo 8 Ley 49/2002):

- Gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Gastos parcialmente imputables

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas son deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

- Cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

Elementos patrimoniales afectos parcialmente

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje, en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

- Cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

1.5. Tipo de gravamen y cuotas

El tipo de gravamen al que está sometida la base imponible de las ESFL es el **10%** (artículo 10 Ley 49/2002). El resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible es la cuota íntegra del impuesto, que puede ser minorada en el importe de las deducciones que resulten aplicables para obtener la cuota líquida.

Las deducciones aplicables son las previstas con carácter general en la normativa del IS: deducciones por doble imposición interna e internacional, bonificaciones y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Para obtener la cuota diferencial, la cuota líquida se debe minorar en el importe de los pagos a cuenta efectuados, pudiendo dar lugar a una cuota diferencial positiva o negativa (a ingresar o a devolver).

Ejemplo

Una fundación acogida al Régimen fiscal especial de las ESFL, cuyo objeto es la reinserción social y la prevención de la delincuencia, ha desarrollado importantes terapias ocupacionales y de reinserción que han sido publicadas y difundidas en varios medios de comunicación. Por esta actividad, la fundación ha obtenido 100.000 euros y ha tenido unos gastos imputables exclusivamente a esta actividad de 30.000 euros. ¿Cómo tributan estas rentas en el IS?

El objeto social de la fundación es la reinserción social y la prevención de la delincuencia. Las rentas que obtenga por esta explotación económica estarán exentas del IS. En cambio, si realiza otras actividades económicas al margen del cumplimiento de su objeto social, deberá tributar por los ingresos derivados de las mismas, salvo que se trate de actividades complementarias o de escasa relevancia. En este caso, consideramos que las rentas obtenidas proceden de actividades económicas no exentas. Para determinar la tributación de estas rentas, es necesario deducir los gastos imputables a dichas actividades (100.000 – 30.000 = 70.000) y aplicar un tipo de gravamen del 10%, por lo que la cuota sería de 7.000 euros.

1.6. Obligaciones formales

El Régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002 se refiere expresamente a las obligaciones contables y a la obligación de declarar que afectan a las ESFL.

Las ESFL que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas tienen las **obligaciones contables** previstas en la normativa del IS. La contabilidad de estas entidades se debe llevar de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas (artículo 11 Ley 49/2002).

Lectura recomendada

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

Régimen contable de las fundaciones

En cuanto al Régimen contable de las fundaciones, debemos tener en cuenta las previsiones generales contenidas en su normativa reguladora (artículo 25 Ley 50/2002 y 26 y ss. RD 1337/2005). Algunas de las normas principales sobre la contabilidad de las fundaciones son:

- Las fundaciones deben llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello, la normativa les exige tener un libro diario, un libro de inventarios y cuentas anuales.

- El presidente (o la persona que corresponda según los estatutos o acuerdos) formula las cuentas anuales, que deben ser aprobadas en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio por el patronato de la fundación. Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Las cuentas anuales forman una unidad y deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

- Las cuentas anuales se aprueban por el patronato de la fundación y se presentan al protectorado dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación. En su caso, se pueden acompañar del informe de auditoría. El protectorado, una vez examinadas y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, las debe depositar en el Registro de Fundaciones. Cualquier persona puede obtener información de los documentos depositados.

- Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se debe ajustar a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante. En cualquier caso, se debe incorporar información detallada en un apartado específico de la memoria, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil.

Régimen contable de las asociaciones

En cuanto a la contabilidad de las asociaciones, debemos tener en cuenta su normativa general (artículo 14 LO 1/2002). Las asociaciones deben llevar una contabilidad que permita obtener 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 las actas de las reuniones de sus órganos de gobierno y representación. Los asociados pueden acceder a toda esta documentación. Las cuentas de las asociaciones se aprueban anualmente por la asamblea general.

En cuanto a la **obligación de declarar**, las ESLF que decidan acogerse al Régimen fiscal especial están obligadas a incluir en su declaración del IS la totalidad de sus rentas, tanto las rentas exentas como las que no lo están (artículo 13 Ley 49/2002).

1.7. Disolución de la entidad

El Régimen fiscal especial de las ESFL establece también una **regla de valoración en caso de transmisión del patrimonio de una entidad disuelta** (artículo 9 Ley 49/2002). Los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una ESFL que se transmitan a otra ESFL se valoran en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

Reversión del patrimonio al aportante

Recordemos que uno de los requisitos para disfrutar del Régimen fiscal especial de las ESFL se refiere a que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general. En este sentido, en ningún caso tienen la condición de ESFL, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo (artículo 3.6).

Obra social de las cajas de ahorro

Además, se establece una excepción a este requisto general: las ESFL pueden destinar el patrimonio resultante de su disolución a la obra social de las cajas de ahorro, siempre que así esté expresamente contemplado en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta (DA 11.ª Ley 49/2002).

2. Impuesto sobre sociedades: Régimen especial de entidades parcialmente exentas

2.1. Ámbito de aplicación

El **Régimen especial de entidades parcialmente exentas** se establece para una serie de entidades que se indican en el artículo 9.3 LIS. Entre estas entidades se encuentran las entidades sin ánimo de lucro a las que no les resulte de aplicación el Régimen especial de la Ley 49/2002 (ya sea por no estar entre los tipos de entidades a los que se refiere la Ley y/o por no cumplir con los requisitos que se exigen).

Ved también

Hemos visto cuáles son estas entidades parcialmente exentas en el aparatado "Entidades no incluidas en el ámbito subjetivo", del módulo "Ámbito de aplicación".

En suma, en el IS se establecen **dos regímenes especiales de exención parcial** (artículos 9.2 y 9.3 LIS):

- Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002. Se aplica a las ESFL que cumplan todos los requisitos y lo soliciten.

- Régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas: artículos 120-122 LIS (capítulo XV del título VII). Se aplica automáticamente a todas las entidades comprendidas en el artículo 9.3 LIS sin necesidad de solicitud.

Lectura recomendada

A. Blázquez Lidoy (2011). "Cuestiones conflictivas de las exencions subjetivas y entidades parcialmente exentas en el impuesto sobre sociedades". *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 4).

Este segundo régimen se aplica a las entidades a las que se refiere el artículo 9.3 LIS, entre las que se encuentran las entidades sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002. Igualmente, se aplica a varias entidades de base asociativa o corporativa, cuyo objeto principal no es el ánimo de lucro aunque ocasionalmente puedan tenerlo: uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas; colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores; fondos de promoción de empleo, mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social; la entidad Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.

Debemos tener en cuenta la **aplicación subsidiaria de la normativa general** del IS, es decir, para todo lo que no esté previsto en los regímenes especiales se aplican las normas generales del IS. Por tanto, en los siguientes apartados analizamos solamente las especialidades del Régimen de entidades particialmente exentas y nos remitimos para otras cuestiones a la normativa general del impuesto. Las especialidades que presenta este régimen se resumen en una relación de rentas exentas y de gastos no deducibles, mientras que para otras cuestiones se aplican las normas generales (por ejemplo, en materia de normas de valoración, deducciones, bonificaciones o pagos a cuenta). Además, si

las entidades parcialmente exentas cumplen los requisitos del Régimen fiscal especial de entidades de reducida dimensión, también pueden aplicar los incentivos fiscales previstos para este tipo de empresas.

2.2. Rentas exentas

Las entidades a las que resulte de aplicación este Régimen fiscal especial deben tener en cuenta que se consideran **rentas exentas** las procedentes de las siguientes actividades (artículo 121 LIS):

- **Actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica**.

- **Adquisiciones y transmisiones a título lucrativo**. Se exige que tanto unas como otras se obtengan o realicen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.

- **Transmisión onerosa de bienes**. Para que estas rentas estén exentas deben cumplirse varios requisitos:
  - Afectación de los bienes: los bienes deben estar afectos a la realización del objeto o finalidad específica

  - Destino de la renta: el total del producto obtenido se debe destinar a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

  - Plazo de reinversión: las nuevas inversiones deben realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. En caso de no realizarse la inversión dentro de este plazo, la entidad debe ingresar la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, los intereses de demora y la cuota correspondiente al período impositivo en que venció el plazo de reinversión.

  - Mantenimiento de los bienes: los bienes adquiridos como resultado de la reinversión deben mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil sea inferior. La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo, determina la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

Ejemplo

Una asociación no sujeta al Régimen de la Ley 49/2002 ha vendido un bien inmueble afecto a su objeto social. En los tres años siguientes ha reinvertido la mitad de la renta obtenida en la transmisión en bienes afectos a su objeto social. ¿Está exenta la renta obtenida por reinversión?

La asociación solo reinvierte el 50% de la renta obtenida, por lo que deberá tributar por el resto al tipo de gravamen del 25% y pagar los interes de demora correspondientes.

Ejemplo

Una asociación benéfica transmite el local en el que viene realizado sus actividades y posteriormente se disuelve. El importe obtenido en la venta del local se entrega a otras asociaciones benéficas que persiguen fines análogos. ¿Está exenta la renta obtenida por reinversión?

En este caso no resulta aplicable la exención por reinversión. Las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de elementos afectos a la realización del objeto o finalidad específica están exentas siempre que el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad. En el presente caso no se cumple este requisito, ya que la entidad se disuelve y entrega el importe de la venta a otras entidades.

En cambio, **no están exentas** las rentas derivadas de las siguientes fuentes o actividades:

- **Explotaciones económicas**.

Concepto de rendimientos de explotaciones económicas

Son rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Puertos del Estado y Autoridades Portuarias

En el caso de la entidad de derecho público Puertos del Estado y de las Autoridades Portuarias, se considera que no proceden de la realización de explotaciones económicas las siguientes rentas: a) ingresos tributarios, b) ingresos procedentes del ejercicio de la potestad sancionadora y de la actividad administrativa realizadas por las Autoridades Portuarias y c) ingresos procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario realizada por el Ente Público Puertos del Estado.

- **Patrimonio**.

- **Transmisiones distintas** de las señaladas anteriormente.

Ejemplo

Una asociación sin ánimo de lucro, que no tiene la declaración de utilidad pública, ha obtenido las siguientes rentas: 50.000 euros por cuotas de sus asociados, 10.000 euros de intereses, 2.000 euros de dividendos y 10.000 euros de un donativos destinado al cumplimiento de su objeto social. ¿Están exentas las rentas obtenidas por la asociación?

La asociación no puede acogerse al Régimen fiscal especial de las ESFL, ya que no tiene la declaración de utilidad pública; por los tanto, tributa en el Régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas del IS. De acuerdo con el mismo, los ingresos por cuotas de los asociados y donativos están exentos. Sin embargo, debe tributar por los intereses y dividendos al tipo de gravemen del 25% al tratarse de una entidad que no tiene la condición de ESFL de la Ley 49/2002.

Lectura recomendada

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

2.3. Base imponible y tipo de gravamen

En el Régimen de las entidades parcialmente exentas se establecen también unas normas especiales para la determinación de la base imponible (artículo 122 LIS). Así, no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos con carácter general en la LIS, los siguientes:

- **Gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas**.

- Cantidades que constituyan **aplicación de resultados** y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas.

Gastos parcialmente imputables

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas son deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

El **tipo de gravamen** es el 25% para las entidades sin ánimo de lucro que no tienen la condición de ESFL de la Ley 49/2002 (artículo 28.2 e) LIS).

3. Tributos locales

3.1. Ámbito de aplicación

Las ESFL que estén dentro del ámbito de aplicación de la Ley 49/2002 y decidan acogerse al Régimen fiscal especial, pueden también disfrutar de varias **exenciones en materia de tributos locales** (artículos 15 Ley 49/2002 y 2 RD 1270/2003). Las exenciones que se establecen en materia de tributos locales afectan a tres impuestos directos, unos de carácter obligatorio (IBI e IAE) y otro potestativo (IIVTNU).

El Régimen fiscal especial en materia de tributos locales también es voluntario y requiere, por tanto, **comunicar al órgano competente el ejercicio de esta opción**. Para ello, las ESFL deben comunicar al ayuntamiento correspondiente que han optado por la aplicación del Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002:

- En relación con la exención en el IBI y en IIVTNU, la comunicación debe dirigirse al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate.

- En relación con la exención en el IAE, la comunicación se entiende realizada con la presentación de la declaración censal por la que se comunica a la Administración tributaria la opción de acogerse al Régimen fiscal especial de las ESFL.

Por otro lado, y sin necesidad de efectuar esta comunicación, a las ESFL también les resultan aplicables el resto de las exenciones previstas con carácter general en la Ley de Haciendas Locales.

Si la ESFL **renuncia a la aplicación del Régimen fiscal especial**, debe también comunicar esta circunstancia a los ayuntamientos competentes. En el caso del IAE, la comunicación de la renuncia se entiende también realizada con la presentación de la declaración censal.

Se reconoce expresamente el **derecho a la devolución** de las cantidades ingresadas por las ESFL que tuvieran derecho a la aplicación del Régimen fiscal especial en relación con los tributos locales.

Las exenciones en materia de tributos locales también se aplican al **Instituto de España** y a las **Reales Academias** integradas en el mismo, así como a las instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española (DA 10.ª Ley 49/2002).

3.2. Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)

Están exentos del IBI los **bienes de los que sean titulares las ESFL**, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del IS.

Lectura recomendada

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

En otras palabras, están exentos los siguientes bienes:

- Bienes no afectos a explotaciones económicas.
- Bienes afectos a explotaciones económicas exentas, es decir, que sean explotaciones económicas que se encuentran dentro de las exenciones y que sean desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.

Ved también

Hemos visto este tipo de explotaciones en el apartado "Explotaciones económicas exentas".

En este sentido, la DGT ha considerado que en el caso de que el bien inmueble sea objeto de arrendamiento, no se considera afecto a una actividad económica por el hecho de que el arrendatario afecte dicho inmueble a una actividad económica, sea cual fuere esta actividad económica y esté o no el rendimiento de esa actividad económica del arrendatario sujeto o exento del impuesto que corresponda. Por tanto, si una ESFL es propietaria de un bien inmueble en el que no realiza explotación económica pero lo tiene arrendado y el arrendatario sí realiza una actividad económica, el inmueble está de todos modos exento del IBI (CV 1940-05).

3.3. Impuesto sobre actividades económicas (IAE)

Las ESFL están exentas del IAE por las **explotaciones económicas** que realicen siempre que sean explotaciones económicas exentas del IS. No obstante, dichas entidades deben presentar declaración de alta en la matrícula del IAE y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

Lectura recomendada

I. Martín Degano (2002). "La competencia desleal en la exención del IAE de la Ley de Fundaciones". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (núm. 3).

Al margen del Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, entre las **exenciones del IAE previstas con carácter general en la LHL** encontramos varias que pueden resultar de aplicación a las entidades sin ánimo de lucro, con independencia de si tienen o no la condición de ESFL. Así, las siguientes entidades están exentas del IAE (artículo 82 LHL):

- **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 sensoriales, 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**. Esta entidad no está obligada a presentar declaración de alta en la matrícula del IAE.

Las exenciones relativas a establecimientos de enseñanza y asociaciones y fundaciones de disminuidos tienen carácter rogado y se conceden, cuando proceda, a instancia de parte.

3.4. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)

Están exentos del IIVTNU los **incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una ESFL**.

En el supuesto de **transmisiones de terrenos** o de constitución o transmisión de derechos reales de goce, limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una ESFL, la exención está condicionada a que tales terrenos cumplan también los requisitos establecidos para aplicar la exención del IBI.

Al margen del Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, entre las exenciones del IIVTNU previstas con carácter general en la LHL encontramos varias que pueden resultar de aplicación a las entidades sin ánimo de lucro, con independencia de si tienen o no la condición de ESFL. Así, están exentos los **incrementos correspondientes cuando la obligación de satisfacer el impuesto recae sobre las siguientes entidades sin ánimo de lucro** (artículo 105.2 LHL):

- Instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.

- Mutualidades de previsión social.

Régimen fiscal de las mutualidades de previsión social

Las mutualidades de previsión social deben carecer de ánimo de lucro (artículo 64.3 RD Leg 6/2004), pero no son ESFL de la Ley 49/2002. No obstante, la DGT 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 (V1371-07).

- La Cruz Roja Española.

Ejemplo

Un colegio concertado ha obtenido una plusvalía por la transmisión de unos terrenos de su propiedad. ¿Esta exenta dicha plusvalía del IIVTNU?

Sí, puesto que los centros concertados se consideran asimilados a las fundaciones benéfico-docentes a efectos de la aplicación a los mismos de los beneficios fiscales y no fiscales que estén reconocidos a las citadas entidades, con independencia de cuantos otros pudieran corresponderles en consideración a la actividad educativa que desarrollen (artículo 50 LO 8/1985 y V1850-05). Los colegios mayores también disfrutan de la condición de fundaciones benéfico-docentes (ver STS de 6 de febrero de 1997, RJ 1997/779).

Actividades

1. Indicad las rentas y explotaciones económicas exentas del Régimen fiscal especial de las ESFL.

2. Señalad las especialidades en materia de gastos deducibles previstas en la Ley 49/2002.

3. Definid el ámbito de aplicación del Régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas que no tienen la consideración de ESFL.

4. Comentad las rentas exentas en el Régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas del IS.

5. Enumerad los beneficios fiscales de las ESFL en materia de tributos locales.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Indicad cuáles de las siguientes rentas obtenidas por una ESFL dedicada a la investigación científica y al desarrollo tecnológico están exentas del IS:

a) Cuotas satisfechas por los asociados siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
b) Las procedentes de explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones teatrales y musicales.
c) Las procedentes de explotaciones económicas consistentes en la prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas.

2. Las rentas exentas recibidas por una ESFL...

a) no existe obligación de declararlas puesto que no tributan.
b) se incluyen en la base imponible del IS.
c) no están sujetas a retención o ingreso a cuenta, pero es necesario que la ESFL comunique su condición a estos efectos.

3. A efectos del Régimen fiscal especial de las ESFL de la Ley 49/2002, son deducibles...

a) los gastos imputables exclusivamente a rentas exentas.
b) las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.
c) las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

4. A efectos del Régimen fiscal especial de las ESFL de la Ley 49/2002, las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas se gravan al tipo del...

a) 30%.
b) 1%.
c) 10%.

5. Una entidad sometida al Régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas del IS ha recibido un donativo de 2.000 euros y ha obtenido 1.000 euros de dividendos por su participación en otra entidad. Tanto el donativo como los dividendos obtenidos se destinan al cumplimiento de su objeto social. ¿Debe tributar la entidad por el donativo y los dividendos percibidos?

a) No, tanto los donativos como los dividendos están exentos porque se destinan al cumplimiento de su objeto social.
b) Debe tributar por los dividendos, pero el donativo está exento.
c) Debe tributar por el donativo, pero los dividendos están exentos.

6. Para calcular la base imponible, las entidades sometidas al Régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas del IS pueden deducirse...

a) los gastos imputables exclusivamente a rentas exentas conforme a la normativa general del impuesto.
b) las cantidades que constituyan aplicación de resultados.

c) las pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales conforme a la normativa general del impuesto.

7. Un sindicato de trabajadores...

a) tributa en el Régimen fiscal especial de las ESFL de la Ley 49/2002.
b) tributa en el Régimen de entidades parcialmente exentas del impuestos sobre sociedades.
c) tributa en el régimen general del IS.

8. Las cuotas que recibe de sus afiliados una asociación sin ánimo de lucro no sujeta al Régimen fiscal especial de Ley 49/2002...

a) están exentas, ya que proceden de la realización de actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica.
b) no están exentas, ya que proceden de la realización de una explotación económica.
c) están exentas siempre que se mantengan en el patrimonio de la entidad durante siete años.

9. Las ESFL a las que resulte de aplicación el Régimen de la Ley 49/2002...

a) están exentas del pago de todos los tributos locales.
b) están exentas del pago de tasas y contribuciones especiales locales.
c) pueden disfrutar de determinadas exenciones en el IBI, el IAE y el IIVTNU.

10. El Régimen fiscal especial en materia de tributos locales que resulta aplicable a las ESFL...

a) es voluntario y de aplicación automática, no requiere comunicar la opción al ayuntamiento competente.
b) se debe comunicar en el caso del IBI, pero en los demás impuestos locales no requiere comunicación.
c) en relación con la exención en el IAE, la comunicación se entiende realizada con la presentación de la declaración censal por la que se comunica a la Administración tributaria la opción de acogerse al Régimen fiscal especial de las ESFL.

Casos prácticos

11. Una asociación privada sin ánimo de lucro tiene por objeto social el fomento y la difusión de la música clásica. Para el cumplimiento de sus fines realiza certámenes, actuaciones, conciertos, conferencias, viajes, cursos de enseñanza, publicaciones y cualquier otra actividad que redunde en el beneficio del objeto social. En el presente ejercicio ha obtenido ingresos por conciertos, por venta de discos y por aportaciones de los socios. ¿Están exentas del IS las rentas obtenidas por la asociación en este ejercicio?

12. Una fundación tiene como fin fundacional la promoción, divulgación, desarrollo y potenciación de las técnicas y formas de gestión del agua que optimicen el aprovechamiento de los recursos hídricos. En el desarrollo de sus fines, la fundación ha realizado actividades de investigación y desarrollo de sistemas técnicos que permiten un mejor aprovechamiento de los recursos hídricos y que han culminado en la obtención de una serie de patentes y modelos de utilidad que han sido registrados bajo la titularidad de la fundación en el Registro de la Propiedad Industrial. La fundación viene realizando la explotación económica de estas patentes y modelos de utilidad, destinando, de acuerdo con sus estatutos, más del 70% de los ingresos obtenidos a la realización de los fines fundacionales. La fundación cumple todos los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002. ¿Están exentas del IS las rentas obtenidas por la fundación derivadas de la explotación económica de las patentes y modelos de utilidad registradas bajo su titularidad?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. a

2. c

3. b

4. c

5. b

6. c

7. b

8. a

9. c

10. c

11. En primer lugar, debemos indicar que la asociación es sujeto pasivo del IS (artículo 7 LIS). Por otra parte, el artículo 9.3 LIS considera como entidades parcialmente exentas a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el título II de la Ley 49/2002. En este caso no consta que la asociación tenga la declaración de utilidad pública, por lo que no le resulta de aplicación la Ley 49/2002. Ahora bien, en la medida en que es una asociación sin ánimo de lucro, le resulta de aplicación el Régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas previsto en el capítulo XV, del título VII LIS (artículos 120-122).

La aplicación de este Régimen fiscal especial supone que, tal y como establece el artículo 121, están exentas del IS las siguientes rentas:

La exención no alcanza a los rendimientos derivados de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni a los incrementos de patrimonio distintos de los mencionados anteriormente.

Se consideran rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En definitiva, las rentas obtenidas por la asociación estarán exentas, siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica y no deriven del ejercicio de una explotación económica. A este respecto, las **cuotas satisfechas por los socios** generalmente constituyen rentas exentas en la medida en que cumplan esta condición. No obstante, si la asociación realiza también actividades que suponen la existencia de una explotación económica, las rentas procedentes de estas actividades estarán sujetas y no exentas, tanto si las operaciones se realizan con terceros ajenos a la asociación, como si se realizan con los asociados.

Por su parte, la realización de **conciertos** y la **venta de discos** de la asociación derivan del ejercicio de una explotación económica, sin perjuicio de que realice otras actividades que puedan tener igual consideración, por cuanto que suponen por parte de la asociación la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (V0416-10).

12. De acuerdo con la Ley 49/2002, tienen la condición de ESFL las fundaciones que cumplan los requisitos previstos en el artículo 3. Puesto que en el caso planteado se indica que la fundación cumple dichos requisitos, podemos afirmar que tiene la condición de ESFL y que se puede aplicar el Régimen fiscal especial previsto para estas entidades.

El artículo 6 de la Ley 49/2002 establece que están exentas del IS, entre otras rentas, las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7. Este precepto establece que están exentas del IS las rentas obtenidas por ESFL que procedan de las determinadas explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Entre las explotaciones económicas a las

que se refiere el precepto se indican expresamente las de "investigación científica y desarrollo tecnológico".

Por otra parte, recordemos que el artículo 3.3.º de la Ley 49/2002 señala que las ESFL desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La fundación tiene como fin fundacional la promoción, divulgación, desarrollo y potenciación de las técnicas y formas de gestión del agua que optimicen el aprovechamiento de los recursos hídricos. Tal y como se indica en el caso planteado, la fundación ha realizado actividades de investigación y desarrollo que han culminado en la obtención de una serie de patentes y modelos de utilidad que han sido registrados bajo la titularidad de la fundación, realizando la fundación la explotación económica de estas patentes y modelos de utilidad.

Así pues, se puede afirmar que la explotación de la investigación y desarrollo de sistemas técnicos que permitan un mejor aprovechamiento de los recursos hídricos, tiene la consideración de explotación económica a los efectos de la Ley 49/2002, de acuerdo con su artículo 3.3.º. Por tanto, es posible considerarla como explotación económica desarrollada en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Es requisito indispensable para que cualquier proyecto tenga la consideración de investigación o desarrollo el que incorpore un componente científico o tecnológico, en la medida que sea una indagación original y planificada que incorpore nuevas tecnologías y que persiga descubrir nuevos conocimientos en relación con los productos utilizados. Si concurren estas circunstancias, las rentas derivadas de esta actividad estarían amparadas por la exención del artículo 7.3 Ley 49/2002.

No obstante, en el presente caso se plantea la cuestión adicional de si la explotación económica de las patentes y modelos de utilidad en que culminan las actividades de investigación y desarrollo de la fundación puede entenderse incluida en la explotación económica de investigación científica y desarrollo tecnológico a que se refiere la exención del artículo 7.3 Ley 49/2002.

Dado que se manifiesta que las patentes y modelos de utilidad que explota la fundación son resultado o culminación de sus actividades de investigación y desarrollo de sistemas técnicos que permiten un mejor aprovechamiento de los recursos hídricos, parece posible considerar que, en este caso, dicha explotación forma parte de la explotación económica de investigación científica y desarrollo tecnológico a que se refiere la exención del artículo 7 Ley 49/2002 (V0454-12).