Fiscalidad de fundaciones y asociaciones

Alejandro García Heredia

PID_00195574

Material docente de la UOC

UOC
Universitat Oberta de Catalunya

Alejandro García Heredia

Profesor titular de Derecho financiero y tributario, de la Universidad de Cádiz

El encargo y la creación de este material docente han sido coordinados por la profesora: Ana María Delgado García (2013)

Primera edición: febrero 2013
© Alejandro García Heredia
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2013
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Diseño: Manel Andreu
Realización editorial: Eureca Media, SL
Depósito legal: B-1.734-2013

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

Introducción

El estudio de la fiscalidad de las fundaciones y asociaciones exige un doble análisis:

- Por un lado, la fiscalidad de las rentas y operaciones de este tipo de entidades no lucrativas.

- Por otro, la fiscalidad de las actividades de mecenazgo realizadas por el sector privado.

En este sentido, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tiene una doble finalidad.

- Por una parte, regular el **Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos** (ESFL) definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características.

- Por otra, regular los **incentivos fiscales al mecenazgo**, entendiéndose por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general.

Para todo lo que no esté previsto en esta Ley, se aplican las normas tributarias generales (artículo 1, Ley 49/2002).

La vigente Ley 49/2002 ha sustituido a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Desde entonces el fenómeno de las ESFL ha tenido un gran desarrollo en nuestro país y se han incrementado considerablemente las actividades de mecenazgo. De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 49/2002, la regulación actual pretende incentivar la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro.

Partiendo de esta distinción entre fiscalidad de las entidades no lucrativas y los incentivos fiscales al mecenazgo, los tres primeros módulos de estos materiales estudian el Régimen fiscal propio de las entidades no lucrativas, tanto desde la perspectiva de la fiscalidad directa como indirecta. Por su parte, el último módulo analiza el conjunto de incentivos fiscales aplicables a la acti-

vidad de mecenazgo realizada por particulares. De este modo, los materiales docentes sobre la fiscalidad de las fundaciones y asociaciones se dividen en cuatro módulos:

- Ámbito de aplicación.
- Fiscalidad directa.
- Fiscalidad indirecta.
- Incentivos fiscales al mecenazgo.

El primer módulo analiza el **ámbito de aplicación** de la Ley 49/2002 a fin de determinar qué tipos de entidades y qué requisitos deben cumplir para poder acceder al Régimen fiscal especial previsto en dicha norma para las denominadas ESFL. Para tener la condición de ESFL a efectos de la Ley 49/2002, es necesario cumplir con requisitos subjetivos y objetivos:

- Por un lado, la entidad debe tener alguna de las formas expresamente indicadas en la Ley, tales como fundaciones, asociaciones de utilidad pública o federaciones deportivas.

- Por otro, la entidad debe cumplir una serie de requisitos relativos a sus fines de interés general, el destino de sus ingresos, el ejercicio de explotaciones económicas, los destinatarios principales, la gratuidad de los cargos, el destino del patrimonio en caso de disolución, la inscripción registral, las obligaciones contables, la rendición de cuentas y la memoria económica.

Como señala la exposición de motivos, la justificación de estos requisitos obedece a la intención de asegurar que el Régimen fiscal especial que se establece para las ESLF se traduzca en el destino de sus rentas a fines y actividades de interés general.

La delimitación del ámbito subjetivo y objetivo resulta fundamental, ya que es necesario determinar las entidades que tienen la condición de ESFL a efectos del régimen especial de la Ley 49/2002. Una vez analizado el concepto de ESFL, el primer módulo trata las cuestiones relativas a la aplicación de este régimen especial, tales como la opción, pérdida o renuncia. El régimen no se aplica de forma automática, sino que es necesario manifestar la opción de acogerse al mismo; igualmente, se contempla la posibilidad de la renuncia y la pérdida del mismo en caso de no cumplir con los requisitos previstos para las ESFL. Por tanto, el Régimen fiscal especial es voluntario y pueden aplicarlo las entidades que, cumpliendo determinados requisitos, opten por él y comuniquen su opción al Ministerio de Hacienda. El primer módulo, concluye con el estudio de las normas que regulan el domicilio fiscal de este tipo de entidades.

El segundo módulo se centra en la **fiscalidad directa** de las entidades sin ánimo de lucro. En este ámbito es muy importante distinguir entre aquellas entidades que tienen la condición de ESFL de la Ley 49/2002 y otras entidades no lucrativas que no tienen tal carácter. Las ESFL pueden acogerse al Régimen

fiscal especial previsto en dicha norma, mientras que aquellas otras entidades no lucrativas que no sean ESFL tributan en el régimen especial de entidades parcialmente exentas de la LIS (título VII, capítulo XV). De este modo, se analizan por separado ambos regímenes en la tributación del IS, esto es, el Régimen Especial de las ESFL de la Ley 49/2002 y el Régimen Especial de Entidades Parcialmente Exentas de la LIS.

En relación con la fiscalidad directa, se aborda también el Régimen Especial de las ESFL en el ámbito de los tributos locales, en el que se establecen exenciones en el IBI, el IAE y el IIVTNU. De acuerdo con este régimen, están exentos del IBI los bienes de los que sean titulares las ESFL, con la excepción de los afectados a explotaciones económicas no exentas del IS. Asimismo, están exentas del IAE las explotaciones económicas desarrolladas por las ESFL cuando tales explotaciones hayan sido calificadas como exentas por la propia Ley. También están exentas del IIVTNU las ESFL cuando la obligación legal de satisfacer el impuesto recaiga sobre las mismas, al igual que están exentas las donaciones realizadas a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo.

El tercer módulo analiza la **fiscalidad indirecta** de las entidades no lucrativas en el ámbito de dos impuestos, el IVA y el ITP y AJD. En el IVA no se distingue si la entidad tiene o no la condición de ESFL, mientras que en el ITP y AJD, las ESFL están expresamente exentas de las tres modalidades del impuesto. En cuanto al IVA, son varias las cuestiones que se analizan con base en las operaciones que realizan las entidades no lucrativas:

- En primer lugar, se parte del análisis del hecho imponible del IVA para determinar la aplicación del mismo a las entidades no lucrativas.

- A continuación, se abordan las distintas exenciones que pueden afectar a estas entidades, con especial referencia a la exención de los servicios prestados a sus miembros por entidades sin ánimo de lucro y a las exenciones aplicables a las denominadas entidades de carácter social.

- Finalmente, se analiza el tratamiento de las subvenciones percibidas por las entidades no lucrativas a efectos de la determinación de la base imponible del IVA.

En cuanto al ITP y AJD, se aborda la exención subjetiva que se establece a favor de las entidades que tengan la condición de ESFL.

El cuarto y último módulo se dedica a los **incentivos fiscales al mecenazgo**. De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 49/2002, la finalidad de estos incentivos es ayudar a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos,

más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general. Este módulo se divide en tres partes:

- En primer lugar, se expone la enumeración cerrada de entidades que pueden ser beneficiarias del mecenazgo, siendo a su vez algunas de ellas ESLF.

- En segundo lugar, se concretan los incentivos fiscales aplicables a donativos, donaciones y aportaciones realizadas a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo. Estos donativos, donaciones o aportaciones dan derecho a practicar una deducción en la cuota del impuesto personal sobre la renta del donante o aportante. Se analiza, por tanto, el contenido de esta deducción, sus porcentajes y límites.

- Finalmente, se estudian los beneficios fiscales aplicables a otras actuaciones de mecenazgo distintas de la realización de donativos, donaciones y aportaciones. A este respecto, son tres las otras formas de mecenazgo que se abordan:
  - Los convenios de colaboración empresarial en actividad de interés general.

  - Los gastos en actividades de interés general.

  - Los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que puedan establecerse por ley, en la que se debe fijar su contenido máximo, duración y reglas básicas.

Objetivos

Esta materia pretende ofrecer al estudiante una visión del Régimen fiscal aplicable a las fundaciones y asociaciones y, en general, a las entidades sin fines lucrativos. En particular, los objetivos que se pretenden alcanzar son los siguientes:

1. Delimitar los tipos de entidades y requisitos necesarios para tener la condición de ESFL de la Ley 49/2002.

2. Reconocer el Régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002 para las ESFL a efectos del IS.

3. Identificar el ámbito de aplicación del régimen especial de entidades parcialmente exentas del IS.

4. Delimitar los beneficios fiscales aplicables a las ESFL en el ámbito de la tributación local.

5. Delimitar la aplicación del IVA a las operaciones realizadas por entidades sin fines lucrativos.

6. Entender la exención aplicable a las ESFL en el ITP y AJD.

7. Reconocer las entidades beneficiarias del mecenazgo.

8. Diferenciar entre ESFL y entidades beneficiarias del mecenazgo.

9. Comprender el Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo.

10. Identificar otras formas de mecenazgo previstas en la Ley 49/2002.

Contenidos

Módulo didáctico 1
Ámbito de aplicación
Alejandro García Heredia
1. Ámbito subjetivo: tipología de entidades
2. Ámbito objetivo: requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial
3. Aplicación del Régimen fiscal especial
4. Domicilio fiscal

Módulo didáctico 2
Fiscalidad directa
Alejandro García Heredia
1. Impuesto sobre sociedades: Régimen fiscal especial ESFL
2. Impuesto sobre sociedades: Régimen especial de entidades parcialmente exentas
3. Tributos locales

Módulo didáctico 3
Fiscalidad indirecta
Alejandro García Heredia
1. Impuesto sobre el valor añadido
2. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Módulo didáctico 4
Incentivos fiscales al mecenazgo
Alejandro García Heredia
1. Entidades beneficiarias del mecenazgo
2. Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones
3. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo

Glosario

AEAT *f* Sigla de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

AJD *m pl* Sigla de actos jurídicos documentados (ITP y AJD).

Art. *m* Abreviatura de artículo.

CE *f* Sigla de Constitución española.

CC *m* Sigla de Código civil.

DA *f* Sigla de Disposición Adicional.

Decreto Legislativo *m* Norma con rango de ley que dicta el Gobierno por delegación de la potestad legislativa de las Cortes Generales.

Decreto-Ley *m* Norma provisional con fuerza de ley que dicta el Gobierno en casos de extraordinaria y urgente necesidad, y que no puede afectar a determinadas materias.

DGT *f* Sigla de Dirección General de Tributos.

ESFL *m pl* Sigla de entidades sin fines lucrativos, aquellas que pueden acogerse al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, al estar dentro del ámbito subjetivo y objetivo de la norma.

IAE *m* Sigla de impuesto sobre actividades económicas.

IBI *m* Sigla de impuesto sobre bienes inmuebles.

ICIO *m* Sigla de impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

IIVTNU *m* Sigla de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Impuesto *m* Tributo exigido sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

IP *m* Sigla de impuesto sobre el patrimonio.

IRNR *m* Sigla de impuesto sobre la renta de no residentes.

IRPF *m* Sigla de impuesto sobre la renta de las personas físicas.

IS *m* Sigla de impuesto sobre sociedades.

ISD *m* Sigla de impuesto sobre sucesiones y donaciones.

ITP y AJD *m* Sigla de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

IVA *m* Sigla de impuesto sobre el valor añadido.

LGT *f* Sigla de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LGP *f* Sigla de Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

LHL *m* Sigla de Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

LIS *m* Sigla de Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

LIVA *f* Sigla de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

LITPAJD *m* Sigla de Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

LO *f* Sigla de Ley Orgánica.

LPGE *f* Sigla de Ley de Presupuestos Generales del Estado.

OS *f pl* Sigla de operaciones societarias (ITP y ADJ)

RD *m* Sigla de Real Decreto.

STC *f* Sigla de Sentencia del Tribunal Constitucional.

STJUE *f* Sigla de Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

STS *f* Sigla de Sentencias del Tribunal Supremo.

TEAC *m* Sigla de Tribunal Económico Administrativo Central.

TPO *f pl* Sigla de transmisiones patrimoniales onerosas (ITP y AJD).

V1110-05 *f* Sigla de consulta vinculante de la Dirección General de Tributos con indicación del número (1110) y año (2005).

Bibliografía

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.; Urquizu Cavallé, A. (2008). *Fiscalidad del deporte*. Barcelona: Bosch.

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". En: R. Calvo Ortega (dir.). *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*. Cizur Menor: Aranzadi.

Gil del Campo, M. (2005). *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*. Valencia: 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". En: R. Calvo Ortega (dir.). *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.

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

Vaquera García, A. (2005). "Tributación de las mutuas generales, mutualidades de previsión social y de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales". En: R. Calvo Ortega (dir.). *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).