

Àmbito de aplicació

Alejandro García Heredia

PID_00195575



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. Fundació 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. Ámbito subjetivo: tipología de entidades	7
1.1. Fundaciones	7
1.2. Asociaciones declaradas de utilidad pública	8
1.3. Organizaciones no gubernamentales de desarrollo	9
1.4. Fundaciones extranjeras	10
1.5. Federaciones deportivas	11
1.6. Comités Olímpico y Paralímpico	11
1.7. Federaciones y asociaciones de las ESFL	12
1.8. Otras ESFL	12
1.9. Entidades no incluidas en el ámbito subjetivo	13
2. Ámbito objetivo: requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial	17
2.1. Fines de interés general	17
2.2. Destino de los ingresos	19
2.3. Ejercicio de explotaciones económicas	20
2.4. Destinatarios principales	21
2.5. Gratuidad de los cargos	21
2.6. Destino del patrimonio en caso de disolución	23
2.7. Inscripción registral	23
2.8. Obligaciones contables y rendición de cuentas	23
2.9. Memoria económica	24
3. Aplicación del Régimen fiscal especial	26
3.1. Opción	26
3.2. Renuncia	27
3.3. Pérdida	27
4. Domicilio fiscal	29
Actividades	31
Ejercicios de autoevaluación	31
Solucionario	33

Introducción

Este módulo se centra en analizar el ámbito subjetivo y objetivo de la Ley 49/2002 con la finalidad de concretar las entidades que pueden acogerse al Régimen fiscal especial de las ESFL. A efectos de poder disfrutar del Régimen fiscal especial de las ESFL previsto en la Ley 49/2002, es necesario que la entidad reúna dos condiciones:

- Debe tener alguna de las formas previstas en el artículo 2 de la Ley (ámbito subjetivo).
- Debe cumplir los requisitos que establece el artículo 3 de la Ley (ámbito objetivo).

Las entidades que reúnan ambas condiciones tienen el carácter de ESFL y pueden optar por la aplicación del Régimen fiscal especial de Ley 49/2002.

Regímenes forales y convenios internacionales

Lo establecido en la Ley 49/2002 se entiende sin perjuicio de los regímenes forales del País Vasco y Navarra, y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno español.

En este módulo se estudia también la aplicación del Régimen fiscal especial en lo relativo a su opción, pérdida y renuncia. Este régimen no se aplica de forma automática, sino que las ESFL deben comunicar a la Administración su opción de acogerse al mismo. Por ello, es necesario analizar cuestiones como el período impositivo a partir del cual resulta aplicable, la pérdida de su aplicación en caso de incumplimiento de alguno de los requisitos o los efectos de una renuncia al mismo. El contenido de este primer módulo concluye con las normas que determinan el domicilio fiscal de las ESFL.

Objetivos

1. Distinguir entre las ESFL a las que resulta aplicable la Ley 49/2002 y otras entidades sin ánimo de lucro parcialmente exentas del IS.
2. Comprender los distintos tipos de entidades que pueden beneficiarse del Régimen fiscal especial de las ESFL.
3. Delimitar los requisitos necesarios para poder disfrutar del Régimen fiscal especial de las ESFL.
4. Entender la forma de aplicación del Régimen fiscal especial: opción, renuncia y pérdida.
5. Identificar el domicilio fiscal de las ESFL.

1. Ámbito subjetivo: tipología de entidades

Se consideran ESFL (siempre que además cumplan los requisitos que luego analizaremos) las siguientes:

- Fundaciones.
- Asociaciones declaradas de utilidad pública.
- Organizaciones no gubernamentales de desarrollo que tengan la forma jurídica de fundación o asociación.
- Delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- Federaciones deportivas españolas y federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas.
- Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español.
- Federaciones y asociaciones de las ESFL anteriores.

Ámbito subjetivo

Artículo 2 Ley 49/2002.

Lectura recomendada

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

1.1. Fundaciones

El artículo 34 de la Constitución reconoce el **derecho de fundación** para fines de interés general con arreglo a la ley. Además, señala que las fundaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales y que las fundaciones solo pueden ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada. Las fundaciones se regulan en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, que tiene por objeto desarrollar el derecho de fundación del artículo 34 de la Constitución y establecer su régimen jurídico estatal. El desarrollo reglamentario se encuentra en el RD 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.

Fundaciones

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y RD 1337/2005, de 11 de noviembre.

De acuerdo con la Ley 50/2002, son **fundaciones** las organizaciones constituidas sin fin de lucro, que por voluntad de sus creadores tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general (artículo 2).

Lectura recomendada

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

Fines de interés general

Se consideran fines de interés general, entre otros, la defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y de actos violentos; la asistencia social y la inclusión social; los fines cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios y laborales; el fortalecimiento institucional; la cooperación para el desarrollo; la promoción del voluntariado; la promoción de la acción social; la defensa del medio ambiente; el fomento de la economía social; la promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales; la promoción de los valores constitucionales y la defensa de los principios democráticos; el fomento de la tolerancia, el desarrollo de la sociedad de la información, o la investigación científica y el desarrollo tecnológico (artículo 3.1).

Ejemplo

La Fundación Verde tiene como objeto social la defensa del medio ambiente y ha sido debidamente inscrita en el Registro de Fundaciones. ¿Tiene la consideración de ESFL a efectos de la Ley 49/2002?

Al tratarse de una fundación está dentro del ámbito subjetivo de la Ley, pero desconocemos si cumple los requisitos necesarios para tener la condición de ESFL. Tal y como hemos señalado en la introducción, para que una entidad tenga dicha condición son necesarios dos presupuestos:

- Tener alguna de las formas previstas en la Ley.
- Cumplir los requisitos que analizaremos en el apartado “Ámbito objetivo: requisitos para disfrutar del Régimen fiscal especial”.

Por tanto, el hecho de ser una fundación que persigue fines de interés general no basta por sí mismo para tener la condición de ESFL, es necesario, además, cumplir con una serie de requisitos que conforman el ámbito objetivo de la norma.

Las fundaciones tienen personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones y solamente las entidades inscritas en este registro pueden utilizar la denominación de Fundación (artículo 4 Ley 50/2002).

1.2. Asociaciones declaradas de utilidad pública

El **derecho de asociación** se reconoce en el artículo 22 de la Constitución. Al igual que ocurre con las fundaciones, las asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales y las asociaciones solo pueden ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada. Además, las asociaciones constituidas al amparo de este artículo deben inscribirse en un registro a los solos efectos de publicidad (RD 1497/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones). La Constitución prohíbe las asociaciones secretas y las paramilitares. El desarrollo del artículo 22 de la Constitución se realiza en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

Las **asociaciones declaradas de utilidad pública** son las que se consideran ESFL a efectos de la Ley 49/2002. La declaración de utilidad pública la deben solicitar las propias asociaciones y se concede si cumplen determinados requisitos (artículo 32 LO 1/2002).

Lectura recomendada

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

Asoc. de utilidad pública

Artículo 32 y siguientes Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

Lectura recomendada

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

Requisitos para la declaración de utilidad pública de las asociaciones

- Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general y sean de carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de promoción y protección de la familia, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de consumidores y usuarios, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza.
- Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.
- Que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas. No obstante, pueden recibir una retribución adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación.
- Que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios.
- Que se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.

Ejemplo

Una asociación cuyo fin social es la defensa de los consumidores y usuarios ha solicitado acogerse al Régimen especial de la Ley 49/2002. ¿Tiene dicha asociación la condición de ESFL?

No, solamente las asociaciones que tengan la declaración de utilidad pública pueden acogerse al régimen de las ESFL. La declaración de utilidad pública la debe solicitar la propia asociación y se concede si cumple con los requisitos que hemos comentado.

Organización Internacional de Comisión de Valores

Tiene reconocido el carácter de asociación de utilidad pública, por lo que se le aplica el Régimen fiscal especial de las ESFL (DA 3.ª Ley 55/1999).

1.3. Organizaciones no gubernamentales de desarrollo

Las **organizaciones no gubernamentales de desarrollo** son las que se regulan en la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo (artículos 31-36). Estas organizaciones se enmarcan dentro de la participación social en la cooperación internacional para el desarrollo y tienen plena capacidad jurídica y de obrar.

Se consideran organizaciones no gubernamentales de desarrollo las entidades de derecho privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo.

ONG

Artículo 31 y siguientes Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo.

Las organizaciones que cumplan estos requisitos pueden inscribirse en un registro abierto en la Agencia Española de Cooperación Internacional o en los correspondientes registros que puedan crear a estos efectos las comunidades autónomas. La inscripción en alguno de dichos registros constituye una con-

dición indispensable para recibir de las administraciones las ayudas o subvenciones que tengan el carácter de ayuda oficial al desarrollo. Dicha inscripción es también necesaria para que las organizaciones no gubernamentales de desarrollo puedan acceder a los incentivos fiscales que se establezcan.

Por tanto, para que estas organizaciones puedan acogerse al Régimen fiscal especial de las ESFL deben concurrir tres condiciones:

- Tener la forma jurídica de fundación o asociación.
- Cumplir con los requisitos previstos en la Ley 49/2002 que luego analizaremos.
- Estar inscritas en alguno de los registros mencionados.

Declaración de utilidad pública

En caso de ser asociaciones no gubernamentales de desarrollo no es necesario que hayan sido declaradas de utilidad pública (V0126-09). En cambio, para otro tipo de asociaciones no gubernamentales, que no sean las previstas en la Ley 23/1998 (artículos 31-36), resulta preceptiva la declaración de utilidad pública (V2975-11 en relación con una asociación no gubernamental de carácter civil e independiente).

Ejemplo

Una asociación no gubernamental sin fines lucrativos tiene como finalidad principal la promoción de los valores constitucionales y la defensa de los principios democráticos. Dicha asociación no ha sido declarada de utilidad pública ni está prevista en la Ley 23/1988. ¿Tiene la condición de ESFL a efectos de la Ley 49/2002?

No, las entidades que pueden tener la condición de ESFL son las asociaciones declaradas de utilidad pública o las asociaciones no gubernamentales de desarrollo de la Ley 23/1998.

1.4. Fundaciones extranjeras

El Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos también puede ser aplicable a las delegaciones de **fundaciones extranjeras** inscritas en el Registro de Fundaciones (V0295-12).

Fundaciones extranjeras

Artículo 7 Ley 50/1992.

El artículo 7 de la Ley 50/1992 establece una serie de requisitos que deben cumplir las fundaciones extranjeras y, en caso de que no los cumplan, no pueden utilizar la denominación de Fundación. Así, las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España deben cumplir lo siguiente:

- Mantener una delegación en territorio español que constituya su domicilio a los efectos de la Ley de Fundaciones. Las delegaciones de fundaciones extranjeras en España están sometidas al protectorado que corresponda en función del ámbito territorial en el que desarrollen principalmente sus actividades, y les resulta de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas.
- Inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades. Para la

inscripción se debe acreditar que la fundación ha sido válidamente constituida con arreglo a su ley personal. La inscripción puede denegarse cuando no se acredite esta circunstancia o cuando los fines no sean de interés general con arreglo al ordenamiento español.

Ejemplo

Una sucursal en España de una fundación sueca se encuentra debidamente inscrita en el Registro de Fundaciones español. Dicha fundación es una entidad sin fines lucrativos que persigue fines de interés social. ¿Puede tener la condición de ESFL la fundación sueca?

La fundación sueca cuenta con una delegación en España de acuerdo con lo establecido en la Ley 50/2002. Por tanto, la fundación extranjera puede tener la condición de ESFL a efectos de la Ley 49/2002, siempre que además cumpla todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 3 del citado texto legal (ámbito objetivo).

1.5. Federaciones deportivas

Se consideran ESFL las **federaciones deportivas** españolas y las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas.

Federaciones deportivas

Artículo 30 y siguientes de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte y del RD 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas.

Las federaciones deportivas españolas son entidades privadas, con personalidad jurídica propia. Su ámbito de actuación se extiende al conjunto del territorio del Estado en el desarrollo de las competencias que le son propias. Están integradas por federaciones deportivas de ámbito autonómico, clubes deportivos, deportistas, técnicos, jueces y árbitros, ligas profesionales (si las hubiese) y otros colectivos interesados que promueven, practican o contribuyen al desarrollo del deporte.

Lectura recomendada

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

1.6. Comités Olímpico y Paralímpico

El **Comité Olímpico Español** es una asociación sin fin de lucro dotada de personalidad jurídica. Su objeto consiste en el desarrollo del movimiento olímpico y la difusión de los ideales olímpicos; por ello, organiza la inscripción y participación de los deportistas españoles en los Juegos Olímpicos, colabora en su preparación y estimula la práctica de las actividades representadas en dichos Juegos. Las federaciones deportivas españolas de modalidades olímpicas forman parte del Comité Olímpico Español. Para el ejercicio de sus funciones, corresponde al Comité Olímpico Español la representación exclusiva de España ante el Comité Olímpico Internacional.

COE y CPE

Artículo 48 y siguientes de la Ley 10/1990.

El **Comité Paralímpico Español** tiene la misma naturaleza y ejerce funciones análogas a las del Comité Olímpico respecto de los deportistas con discapacidades físicas, sensoriales, psíquicas y cerebrales. El Régimen tributario del Comité Olímpico Español es igualmente aplicable al Comité Paralímpico Español. Ambos comités tienen la consideración de asociaciones declaradas de utilidad pública.

1.7. Federaciones y asociaciones de las ESFL

También se consideran ESFL, a efectos del Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, las **federaciones y asociaciones** integradas por las entidades comentadas en los apartados anteriores. No se requiere que las federaciones y asociaciones compuestas por estas entidades sean declaradas de utilidad pública para poder disfrutar del Régimen fiscal especial. En estos casos, debemos distinguir entre la declaración de utilidad pública de las federaciones y asociaciones de estas entidades y la de cada una de las entidades que las integran.

Por ejemplo, en el caso de que varias asociaciones integren una federación, es posible que la federación solicite la declaración de utilidad pública para sí misma o también para las asociaciones que la integran. Si la declaración de utilidad pública se otorga a la federación, no significa que automáticamente la adquieran también las asociaciones que forman parte de la misma (artículo 4 RD 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre Procedimientos Relativos a Asociaciones de Utilidad Pública). En efecto, la declaración de utilidad pública de una federación de asociaciones no conlleva que las asociaciones que la integren tengan la misma condición (V0096-05).

1.8. Otras ESFL

El ámbito subjetivo al que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002 que acabamos de analizar, se debe completar con **otras ESFL** (Disposiciones adicionales 5.^a, 6.^a, 8.^a, 9.^a y 13.^a Ley 49/2002). Así, también pueden aplicar este Régimen fiscal especial de las ESFL las siguientes entidades:

1) **Cruz Roja y ONCE**. Se exige que los cargos de administradores que representen a estas entidades en las sociedades mercantiles en las que participen sean gratuitos, o que las retribuciones percibidas por ello se reintegren a la entidad representada. Además, conservan su vigencia las exenciones concedidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 49/2002.

2) **Obra Pía de los Santos Lugares**. También se exige que cumpla el requisito mencionado de la gratuidad de los cargos de administradores.

3) **Entidades eclesiásticas**. Dentro de este apartado debemos distinguir tres supuestos:

- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español (evangélica, israelita e islámica).
- Fundaciones de entidades religiosas. También deben cumplir con el requisito de la gratuidad de los cargos de representación y presentar certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas.

Lectura recomendada

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

- Entidades religiosas de las confesiones católica, evangélica, israelita e islámica que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social. La aplicación del Régimen fiscal especial a estas entidades se condiciona a que cumplan los requisitos exigidos por la Ley 49/2002 a las ESFL para la aplicación de dicho régimen. Las entidades religiosas a las que nos referimos son las siguientes:
 - Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el Acuerdo Internacional con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos (artículo V).
 - Asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (artículo 11.5 Ley 24/1992).
 - Asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas (artículo 11.5 Ley 25/1992).
 - La Comisión Islámica de España así como sus comunidades miembros y las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las mismas (artículo 11.4 Ley 26/1996).

4) Entidades benéficas de construcción. Las entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del artículo 5 de la Ley de 15 de julio de 1954 pueden acogerse al Régimen fiscal de las ESFL siempre que se den las siguientes circunstancias:

- Que cumplan los requisitos establecidos en su normativa reguladora.
- Que se encuentren debidamente inscritas en el registro correspondiente.
- Que cumplan el requisito de la gratuidad del cargo de patrono o representante.

1.9. Entidades no incluidas en el ámbito subjetivo

Existen determinadas entidades sin ánimo de lucro que no pueden acogerse al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 por no encontrarse en la tipología de entidades que hemos analizado. Tampoco pueden acogerse al régimen especial aquellas entidades que, aun estando incluidas en el ámbito subjetivo, no cumplan los requisitos que analizaremos a continuación.

Las entidades sin ánimo de lucro que no se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la Ley 49/2002 tributan en el **Régimen especial de entidades parcialmente exentas del IS** (artículos 120-122 LIS), al igual que otras entidades que expresamente se indican en el artículo 9.3 LIS.

Por tanto, quedan fuera del ámbito de aplicación de la Ley 49/2002 las siguientes entidades (artículo 9.3 LIS):

- Entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no les resulta aplicable la Ley 49/2002.
- Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores.
- Fondos de promoción de empleo (artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización).
- Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.
- Entidad de derecho público Puertos del Estado y Autoridades Portuarias.

Estas entidades están fuera del Régimen especial de las ESFL de la Ley 49/2002 y, por tanto, les resulta de aplicación el Régimen especial de entidades parcialmente exentas. El problema lo plantean determinadas entidades que no figuran expresamente incluidas en esta lista, pero que podrían encajar dentro de la categoría de entidades sin ánimo de lucro a las que no resulta de aplicación la Ley 49/2002. Veamos algunos ejemplos.

Las **mutualidades de previsión social** carecen de ánimo de lucro y, aunque no se mencionan expresamente en el artículo 9.3 LIS, podrían encajar en el mismo al tratarse de entidades sin ánimo de lucro a las que no resulta de aplicación la Ley 49/2002. Son entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario, complementaria al Sistema de seguridad social obligatoria, mediante aportaciones a prima fija o variable de los mutualistas, personas físicas o jurídicas, o de otras entidades o personas protectoras (artículo 64 RD Legislativo 6/2004, de 29 de octubre). Sin embargo, según el criterio de la DGT, de acuerdo con una interpretación literal de la norma, no se consideran entidades parcialmente exentas del artículo 9.3 LIS, ya que las mutualidades de previsión social no son exactamente las mutuas a las que se refiere este precepto (V1371-07).

Lectura recomendada

A. **Vaquera García** (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.

En otros casos, la DGT ha tenido en cuenta la naturaleza y los fines de la entidad para considerar que se trata de una entidad parcialmente exenta del artículo 9.3 LIS. Así ha sucedido con las **comunidades de usuarios de vertidos** que,

al carecer de ánimo de lucro y no estar sujetas al régimen de la Ley 49/2002, se considera que les resulta de aplicación el Régimen especial de entidades parcialmente exentas (V1110-05). Las comunidades de usuarios tienen el carácter de corporaciones de derecho público, adscritas al Organismo de Cuenca, que velará por el cumplimiento de sus estatutos u ordenanzas y por el buen orden del aprovechamiento.

Ley de Aguas

En particular, la ley permite que las entidades públicas, corporaciones o particulares que tengan necesidad de verter agua o productos residuales, puedan constituirse en comunidad para llevar a cabo el estudio, construcción, explotaciones y mejora de colectores, estaciones depuradoras y elementos comunes que les permitan efectuar el vertido en el lugar más idóneo y en las mejores condiciones técnicas y económicas, considerando la necesaria protección del entorno natural (artículo 90 RDLegislativo 1/2001, de 20 de julio).

Lo mismo sucede con otras entidades de base corporativa como las **cofradías de pescadores**; al actuar como órganos de consulta y colaboración con la Administración sobre temas de interés general, la DGT ha considerado que pueden ser entidades sin ánimo de lucro del artículo 9.3 LIS y, por tanto, les puede resultar aplicable el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas (V0410-05).

Naturaleza jurídica de las cofradías de pescadores

Las cofradías de pescadores son corporaciones de derecho público dotadas de personalidad jurídica y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, que se instituyen legalmente como cauce participativo y colaborador del sector pesquero con las administraciones públicas, en defensa del interés general de la pesca, el marisqueo y la acuicultura, y de la organización y comercialización de sus productos (artículo 1 Ley 16/1998, de 25 de junio, en la que se regulan las cofradías de pescadores del País Vasco. Con carácter general, RD 670/1978, de 11 de marzo).

Los **consorcios** son entes públicos de carácter asociativo, sin ánimo de lucro, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar. Ahora bien, los consorcios no tienen la forma jurídica de fundación ni de ninguna de las entidades enumeradas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, aunque sean entes de carácter asociativo sin ánimo de lucro, por lo que no les resulta de aplicación el Régimen fiscal especial de las ESFL (V0984-05, V0444-11, V0720-11, V0765-11). Por tanto, los consorcios podrían formar parte de las entidades del artículo 9.3 LIS al ser entidades sin ánimo de lucro no sujetas al Régimen fiscal especial de las ESFL de la Ley 49/2002.

También existen regímenes específicos para determinadas entidades. En 1983 se creó el **Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericanas (IRELA)** como entidad internacional de carácter privado, sin ánimo de lucro, cuya finalidad es facilitar y robustecer las relaciones políticas, económicas y culturales entre la UE y los países de Iberoamérica. El IRELA está exento del IS por los ingresos que perciba en el ejercicio de la actividad reconocida en sus estatutos. Esta exención no alcanza a los rendimientos que el IRELA pudiera obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, los derivados de su patrimonio cuando

se halle cedido, los sometidos a retención, ni a los incrementos de patrimonio (artículo 1 Ley 22/1986, de 23 de diciembre, por la que se conceden determinadas exenciones fiscales y aduaneras al IRELA).

Los **sindicatos** constituyen entes de base corporativa, regulados en la Ley Orgánica 11/1985, de 2 de agosto, de Libertad Sindical, y no tienen la consideración de ESFL a los efectos de la Ley 49/2002 (V0377-05). No obstante, se les aplica el régimen especial de entidades parcialmente exentas al estar expresamente contemplados en el artículo 9.3 LIS.

Los **partidos políticos** y las **cooperativas** tienen su propio régimen. A los partidos políticos se aplica el régimen tributario regulado en la LO 8/2007, de 4 de julio, sobre Financiación de los Partidos Políticos (artículos 9-13). Estos preceptos regulan la fiscalidad de los partidos políticos, así como el tratamiento aplicable a las cuotas, aportaciones y donaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas para contribuir a su financiación. Las cooperativas también tienen su propio régimen tributario, regulado en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, por lo que las cooperativas sin ánimo de lucro se rigen por su normativa específica.

Lectura recomendada

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

2. **Ámbito objetivo: requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial**

A efectos del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, para que una entidad sea considerada ESFL, además de encontrarse entre las entidades analizadas anteriormente (artículo 2), debe cumplir los siguientes requisitos (artículo 3):

Ámbito objetivo

Artículo 3 Ley 49/2002.

- Que persiga fines de interés general.
- Que destine a la realización de dichos fines al menos el 70% de sus ingresos.
- Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
- Que determinadas personas vinculadas a la fundación y sus familiares no sean destinatarias principales de las actividades que se realicen ni se beneficien de condiciones especiales.
- Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos.
- Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a determinadas entidades (entidades beneficiarias del mecenazgo o entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general).
- Que esté inscrita en el registro correspondiente.
- Que cumpla con las obligaciones contables y de rendición de cuentas.
- Que elabore anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.

Lecturas recomendadas

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

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

2.1. **Fines de interés general**

Se consideran **fines de interés general**, entre otros, los siguientes:

- Defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y de actos violentos.
- Asistencia social e inclusión social.
- Fines cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales.
- Fortalecimiento institucional.
- Cooperación para el desarrollo.
- Promoción del voluntariado.
- Promoción de la acción social.
- Defensa del medio ambiente.
- Promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales.
- Promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos.
- Fomento de la tolerancia.
- Fomento de la economía social.
- Desarrollo de la sociedad de la información.
- Investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

Se trata de un **catálogo abierto**, por lo que es posible encontrar otros fines de interés general que no estén expresamente contemplados en esta relación (por ejemplo, la gestión forestal sostenible [DA 9.^a Ley 43/2003]). Por otro lado, se exige que la entidad sea la que **directamente persiga fines de interés general**, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar o generar ingresos para otras ESFL (V2282-06).

Ejemplo

Una fundación tiene por objeto la promoción, desarrollo, protección y fomento de estudios sobre temas y actividades culturales, laborales y sindicales, la difusión de dichos estudios y la prestación de servicios de formación y asistencia en relación con los mismos. ¿Se consideran todos ellos fines de interés general?

Sí, el concepto de fines de interés general es muy amplio, siendo posible ubicar los fines que persigue esta fundación en el listado de fines de interés general que establece la Ley 49/2002. En concreto, los fines que persigue la fundación tienen carácter educativo, cultural y laboral. Si la fundación cumple, además, con el resto de los requisitos que analizaremos, tendría la condición de ESFL y podría solicitar la aplicación del régimen fiscal especial.

2.2. Destino de los ingresos

Se exige que se destinen a la **realización de fines de interés general, al menos, el 70% de las siguientes rentas e ingresos:**

- Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

Asociaciones

En el caso de asociaciones, la normativa específica exige que los beneficios obtenidos por las asociaciones, derivados del ejercicio de actividades económicas, incluidas las prestaciones de servicios, se destinen, exclusivamente, al cumplimiento de sus fines. No se admite en ningún caso su reparto entre los asociados ni entre sus cónyuges o personas que convivan con aquellos con análoga relación de afectividad, ni entre sus parientes, ni su cesión gratuita a personas físicas o jurídicas con interés lucrativo (artículo 13.2 LO 1/2002).

- Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.

Transmisión onerosa de bienes inmuebles

En el cálculo de estas rentas no se incluyen las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia. La exposición de motivos de la Ley 49/2002 exige que los bienes en los que debe materializarse la inversión sean inmuebles (apartado II): “se excluye del cómputo de los ingresos, junto con lo recibido en concepto de dotación patrimonial, el importe de los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe total de la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en que concurra también tal circunstancia”.

- Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.

Gastos realizados para la obtención de los ingresos

Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos pueden estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la ESFL.

Cálculo de los ingresos

En el cálculo de los ingresos no se incluyen las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

El **resto de las rentas e ingresos** deben destinarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El **plazo** para el cumplimiento de este requisito es el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos, y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

Ejemplo

Una fundación que tiene la condición de ESFL realiza labores de asistencia a personas marginadas. Con los ingresos que obtiene de las explotaciones económicas que desarrolla, pretende adquirir un inmueble y destinarlo al arrendamiento a terceros para asegurar una fuente de ingresos continuada en el tiempo. ¿Se puede considerar que los ingresos obtenidos de sus explotaciones económicas se destinan a fines de interés general?

Este requisito exige que al menos el 70% de las rentas que obtenga la fundación se destinen a gastos o inversiones que efectivamente contribuyan al cumplimiento de los fines de interés general de la fundación. La adquisición de un inmueble que va a ser arrendado a terceros no parece una operación destinada a la realización de dichos fines. Sin embargo, el destino a dichos fines debe hacerse efectivo en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en el que se hayan obtenido estas rentas y los cuatro siguientes a su cierre, por lo que no cabe valorar el posible incumplimiento de este requisito sino una vez finalizado dicho plazo.

2.3. Ejercicio de explotaciones económicas

Las ESFL pueden desarrollar explotaciones económicas en cumplimiento de su objeto o finalidad estatutaria, pero **no pueden desarrollar explotaciones económicas ajenas a dicho objeto o finalidad**.

Se entiende que se cumple el requisito de no realizar este tipo de actividades cuando concurren dos circunstancias:

- Que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas, ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, no exceda del 40% de los ingresos totales de la entidad.
- Que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

Federaciones deportivas y Comités Olímpico y Paralímpico

Los ingresos de los espectáculos deportivos obtenidos por las federaciones deportivas y los Comités Olímpico y Paralímpico no se incluyen en el cómputo del 40% de los ingresos de explotaciones económicas no exentas (DA 12.ª Ley 49/2002).

Se considera 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.

Arrendamiento del patrimonio inmobiliario

El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica. No obstante, una actividad de promoción inmobiliaria es una explotación económica en tanto constituye 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, y ello es así con independencia de que esta actividad se desarrolle sobre unos terrenos que forman parte de la dotación fundacional (V2077-08).

2.4. Destinatarios principales

No pueden ser **destinatarios principales** de las actividades que realice la entidad ni pueden beneficiarse de condiciones especiales para utilizar sus servicios, las siguientes personas: fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos.

Este requisito, sin embargo, **no se exige en los siguientes casos**:

- Actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico.
- Actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere la LIVA (artículo 20.Uno.8.º y 13.º).
- Fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la normativa estatal (Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español) o autonómica, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
- Federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español

2.5. Gratuidad de los cargos

Se exige que sean **gratuitos** los siguientes cargos: patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno.

Nota

Tened en cuenta las especialidades que presenta el requisito de la gratuidad de los cargos.

Este requisito no impide que se les puedan **reembolsar los gastos** debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Además, el requisito de la gratuidad de los cargos presenta las siguientes especialidades:

- **No se aplica** a determinadas entidades (federaciones deportivas españolas, federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español) y debe respetar el régimen específico establecido para las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Asociaciones de utilidad pública

Los miembros de los órganos de representación de este tipo de asociaciones pueden percibir retribuciones siempre que no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas. No obstante, en los términos y condiciones que se determinen en los Estatutos, los mismos puede también recibir una retribución adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación (artículo 32.1 c Ley 1/2002).

- Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno pueden percibir de la entidad **retribuciones por la prestación de servicios**, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no pueden participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de personas o entidades interpuestas.
- El requisito de la gratuidad de los cargos se aplica igualmente a los **administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles** en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen. En este caso, la retribución percibida por el administrador está exenta del IRPF y no existe obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

Exclusión de la obligación de efectuar retenciones

A efectos de la exclusión de la obligación de retener, corresponde al pagador acreditar que las retribuciones de los administradores han sido percibidas por la ESFL a la que estos representan (artículo 5 RD 1270/2003).

Ejemplo

Una fundación tiene participaciones en sociedades mercantiles por lo que es miembro del Consejo de Administración y está representada en el mismo a través del Sr. Rodríguez. Los importes que percibe el Sr. Rodríguez por su condición de administrador se reintegran a la fundación. ¿Se cumple en este caso el requisito de la gratuidad de los cargos?

En este supuesto, la fundación participa en otra empresa y nombra a una persona para que la represente como administrador en la misma. La exigencia de gratuidad que existe para los patronos o miembros del órgano de gobierno se extiende también a las retribuciones percibidas por esta labor de representación. Uno de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de las ESFL consiste en que las retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe se reintegren a la misma. Por tanto, se cumple en este caso el requisito de la gratuidad de los cargos (V0249-09).

2.6. Destino del patrimonio en caso de disolución

En caso de **disolución** de la entidad, la **totalidad de su patrimonio debe destinarse a alguna de las siguientes entidades**:

- Entidades beneficiarias del mecenazgo.
- Entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.
- Obra social de las cajas de ahorro (DA 11.ª Ley 49/2002).

Esta circunstancia debe estar expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta. En el caso de disolución, se aplica a estas entidades el Régimen fiscal especial de las operaciones de fusión previsto en el IS.

A efectos de la Ley 49/2002, no se consideran ESFL 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 a favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo.

2.7. Inscripción registral

Las ESFL **deben estar inscritas en el registro correspondiente**:

- En el caso de las **fundaciones**, existe un **Registro de Fundaciones** de competencia estatal, en el que se inscriben los actos relativos a las fundaciones que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una comunidad autónoma (artículo 36 Ley 50/2002).
- En el caso de **asociaciones**, existe el **Registro nacional** y los **Registros autonómicos**, en los que deberán inscribirse en función del ámbito en el que desarrollen principalmente sus funciones (artículo 25 LO 1/2002).

Registro de Fundaciones

La estructura y funcionamiento se determinan reglamentariamente (RD 6011/2007, de 7 de diciembre).

2.8. Obligaciones contables y rendición de cuentas

Las ESFL deben cumplir con las **obligaciones contables** previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

Además, deben cumplir con las **obligaciones de rendición de cuentas** que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deben rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

2.9. Memoria económica

Las ESFL deben elaborar una **memoria económica anual** en la que se especifique lo siguiente:

- Ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos.
- El porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

El artículo 3 del RD 1270/2003 concreta el contenido de la memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.

Contenido de la memoria económica

- Identificación de las rentas exentas y no exentas del IS señalando los preceptos de la Ley 49/2002 que amparen la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deben indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.
- Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizados por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se deben clasificar por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.
- Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos que se han destinado a fines de interés general, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.
- Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.
- Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.
- Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.
- Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.
- Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.
- Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.

La memoria económica debe presentarse en el **plazo** de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, las entidades cuyo volumen total de ingresos del período impositivo no supere los 20.000 euros y no participen en sociedades mercantiles, no están obligadas a la presentación de la memoria, sin perjuicio de la obligación de estas entidades de elaborar dicha memoria.

El **órgano ante el que debe presentarse** la memoria es la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT del domicilio fiscal de la entidad, o en la Dependencia Regional de Inspección u Oficina Nacional de Inspección, si estuvieran adscritas a estas.

Entidades obligadas en virtud de la normativa contable a elaborar anualmente una memoria

Las entidades que estén obligadas, en virtud de su normativa contable, a elaborar anualmente una memoria, deben también cumplir las normas que hemos analizado relativas a la memoria económica (contenido, plazos y lugar de presentación) a fin de poder tener dichas entidades la condición de ESFL.

3. Aplicación del Régimen fiscal especial

El Régimen fiscal especial de las ESFL es voluntario y, por tanto, es necesario optar por su aplicación, es decir, que deben solicitarlo las propias entidades, ya que su aplicación no es automática. Una vez que se aplica este régimen a una entidad, esta puede también renunciar al mismo o perder el derecho a su aplicación por incumplimiento de alguno de los requisitos. En este apartado analizamos la opción, renuncia y pérdida del régimen fiscal especial (artículo 14 Ley 49/2002, 1 y 2 RD 1270/2003).

3.1. Opción

El Régimen fiscal especial de las ESFL es, como decíamos, **voluntario**. Las entidades que cumplan los requisitos que hemos analizado y quieran acogerse a este régimen deben **comunicar su opción** a la Administración tributaria a través de una declaración censal.

Una vez ejercitada la opción, el régimen se aplica al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal y a los siguientes, siempre que la entidad continúe cumpliendo todos los requisitos y no renuncie a su aplicación. La aplicación del régimen especial queda condicionada, para cada período impositivo, al cumplimiento durante cada uno de ellos de los requisitos previstos en la Ley 49/2002. El cumplimiento de los requisitos debe ser probado por la propia entidad.

Impuestos sin período impositivo

En relación con los impuestos que no tienen período impositivo, el Régimen fiscal especial se aplica a los hechos imponible producidos durante los períodos impositivos antes mencionados.

En el caso de los **tributos locales**, para disfrutar las exenciones que conlleva el Régimen fiscal especial, las ESFL deben comunicar a los ayuntamientos su opción por dicho régimen. En relación con el IBI y el IIVTNU, la comunicación debe dirigirse al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate. En cuanto al IAE, la comunicación se entiende realizada con la presentación de la correspondiente declaración censal.

Ejemplo

Una fundación tiene la condición de ESFL. ¿Se aplica automáticamente el régimen especial de la Ley 49/2002 a dicha fundación? ¿Y en relación con los tributos locales?

No, la aplicación de dicho régimen no es automática, debe solicitarse por la entidad interesada a través de una declaración censal. En relación con las exenciones de los impuestos municipales, también es necesario comunicar a los ayuntamientos correspondientes la opción por dicho régimen fiscal.

Devolución de las cantidades ingresadas

Las entidades que teniendo derecho a la aplicación del régimen fiscal especial en relación con los tributos locales hayan satisfecho las deudas correspondientes a estos, pueden solicitar la devolución de las cantidades ingresadas.

Se establece una **especialidad** o **excepción** para las **confesiones religiosas** (Iglesia católica y otras confesiones que tienen acuerdos con el Estado). Si estas entidades deciden aplicar el régimen especial, no tienen que efectuar ninguna comunicación a la Administración tributaria ni a los ayuntamientos. El Régimen fiscal especial se aplica directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración tributaria en los demás casos.

Entidades religiosas excluidas de la excepción

Esta excepción 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).

3.2. Renuncia

Una vez que la entidad está sujeta al régimen especial, puede renunciar al mismo comunicándolo mediante una declaración censal. La **renuncia** produce efectos a partir del período impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación y debe presentarse con al menos un mes de antelación al inicio de aquel, mediante la correspondiente declaración censal. En el caso de impuestos sin período impositivo, la renuncia genera efectos respecto a los hechos imponible producidos a partir del inicio del período impositivo mencionado anteriormente.

En relación con los **tributos locales**, si la ESFL renuncia a la aplicación del régimen fiscal especial, debe comunicarlo al ayuntamiento competente por razón de la localización del inmueble en el caso del IBI y del IIVTNU. En el caso del IAE, la comunicación de la renuncia se entiende realizada con la presentación de la declaración censal.

3.3. Pérdida

La **pérdida** del régimen especial se produce por el incumplimiento de los requisitos que motivaron su aplicación. En consecuencia, la entidad debe **ingresar la totalidad de las cuotas** correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el IS, los tributos locales y el ITP y AJD, junto con los intereses de demora que procedan.

En particular, se distinguen dos casos en función del requisito que se haya incumplido. En tales supuestos, las cuotas que deben ingresarse son las siguientes:

- Si se incumple el **requisito del destino de los ingresos**, deben ingresarse las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente. Téngase en cuenta que el plazo para el cumplimiento de este requisito es el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.
- Si se incumple el **requisito del destino del patrimonio en caso de disolución**, deben ingresarse las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y los cuatro anteriores, sin perjuicio de las sanciones que procedan en su caso.

4. Domicilio fiscal

Las reglas para determinar el domicilio fiscal de las ESFL (artículo 4 Ley 49/2002) son las siguientes:

- El domicilio fiscal coincide con el lugar del domicilio estatutario, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de la entidad.
- En otro caso, el domicilio fiscal es el lugar en que se realice dicha gestión y dirección.
- Si no puede establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, se considera como tal el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Fundaciones y asociaciones

Las fundaciones tienen su domicilio estatutario en el lugar donde se encuentre la sede de su patronato o donde desarrollen principalmente sus actividades (artículo 6 Ley 50/2002). Las asociaciones tienen su domicilio en el lugar que establezcan sus estatutos, que puede ser el de la sede de su órgano de representación o donde desarrollen principalmente sus actividades (artículo 9 LO 1/2002).

Actividades

1. Definid el concepto de ESFL de la Ley 49/2002.
2. Indicad los tipos de entidades que pueden acogerse al Régimen fiscal especial de las ESFL.
3. Señalad los requisitos necesarios para que una entidad tenga la condición de ESFL.
4. Comentad los mecanismos de aplicación del régimen fiscal especial de las ESFL.
5. Enumerad las reglas para determinar el domicilio fiscal de las ESFL.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. A efectos de la Ley 49/2002, se consideran ESFL...
 - a) aquellas que tengan alguna de las formas jurídicas previstas en la ley, tales como las fundaciones.
 - b) aquellas que reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial con independencia del tipo de entidad.
 - c) aquellas que se encuentren dentro de alguno de los tipos de entidades que señala la ley y que además reúnan los requisitos para la aplicación del régimen especial.
2. ¿Cuál de las siguientes entidades se encuentra dentro del ámbito subjetivo de la Ley 49/2002?
 - a) Consorcios.
 - b) Asociaciones declaradas de utilidad pública.
 - c) Sindicatos.
3. ¿Cuál de las siguientes entidades **no** se encuentra dentro del ámbito subjetivo de la Ley 49/2002?
 - a) Cruz Roja.
 - b) Obra Pía de los Santos Lugares.
 - c) Colegios profesionales.
4. Las ESFL...
 - a) deben perseguir fines de interés general.
 - b) su actividad principal puede consistir en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad.
 - c) deben destinar la totalidad de sus rentas a la realización de fines de interés general.
5. Los patronos de una federación deportiva que tiene la consideración de ESFL...
 - a) pueden ser destinatarios principales de las actividades de la entidad y beneficiarse de las condiciones especiales para utilizar sus servicios.
 - b) pueden percibir retribuciones por el ejercicio de su cargo.
 - c) Ambas respuestas son correctas.
6. En caso de disolución de una ESFL, su patrimonio...
 - a) debe destinarse a empresas privadas con ánimo de lucro.
 - b) debe destinarse en su totalidad a entidades beneficiarias del mecenazgo, entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general o a la obra social de las cajas de ahorro.
 - c) debe destinarse a su aportante, herederos o legatarios.
7. Indicad qué requisito deben cumplir las ESFL:
 - a) Estar inscritas en el registro correspondiente.
 - b) Tener la forma jurídica de fundación o asociación.
 - c) Promover y atender a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales.

8. Las fundaciones de entidades religiosas...

- a) deben presentar certificación de su inscripción en el registro de entidades religiosas para acogerse al régimen de las ESFL.
- b) están exoneradas de cumplir el requisito de la gratuidad de los cargos para su consideración como ESFL.
- c) si deciden aplicar el régimen especial de las ESFL, no tienen que efectuar ninguna comunicación a la Administración tributaria,

9. El régimen fiscal especial de las ESFL...

- a) se aplica automáticamente a todas las entidades que tengan dicha consideración.
- b) es voluntario y su aplicación debe solicitarse a la Administración tributaria.
- c) se aplica indefinidamente una vez que la entidad haya ejercido la opción de acogerse al mismo, aunque posteriormente se incumplan los requisitos que motivaron su aplicación.

10. El domicilio fiscal de una ESFL se encuentra en...

- a) el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.
- b) el lugar de la residencia habitual de sus fundadores.
- c) el lugar de su domicilio estatutario, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de la entidad.

Casos prácticos

11. ¿Puede acogerse al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 una asociación para promover la práctica del deporte?

12. ¿Puede acogerse al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 una fundación debidamente inscrita en el Registro de Fundaciones cuyos fines estatutarios se refieran a la defensa del medio ambiente? En caso afirmativo, ¿es automática la aplicación de dicho régimen o es necesario solicitarla a la Administración?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. b

3. c

4. a

5. c

6. b

7. a

8. a

9. b

10. c

11. Para disfrutar del régimen fiscal de las ESFL previsto en la Ley 49/2002, es necesario que las entidades se encuentren dentro del ámbito subjetivo y objetivo de la norma. Para ello deben tener alguna de las formas previstas en el artículo 2 de la Ley y cumplir los requisitos que establece el artículo 3.

Estos requisitos son los siguientes: 1) que persigan fines de interés general; 2) que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70% de sus ingresos; 3) que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria; 4) que determinadas personas vinculadas a la fundación y sus familiares no sean destinatarias principales de las actividades que se realicen ni se beneficien de condiciones especiales; 5) que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos; 6) que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a determinadas entidades (entidades beneficiarias del mecenazgo o entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general); 7) que estén inscritas en el registro correspondiente; 8) que cumplan con las obligaciones contables y de rendición de cuentas; 9) que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.

Las entidades que cumplan estos requisitos pueden acogerse al Régimen fiscal especial si tienen alguna de las siguientes formas: 1) fundaciones; 2) asociaciones declaradas de utilidad pública; 3) organizaciones no gubernamentales de desarrollo que tengan la forma jurídica de fundación o asociación; 4) delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; 5) federaciones deportivas españolas y federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas; 6) Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español; 7) federaciones y asociaciones de las ESFL anteriores.

Teniendo en cuenta el ámbito subjetivo y objetivo de la Ley 49/2002, debemos analizar el caso planteado. La asociación para la práctica del deporte no puede acogerse al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 aunque persiga fines de interés general, ya que las asociaciones que se encuentran dentro del ámbito subjetivo de la norma son las declaradas de utilidad pública. Las asociaciones declaradas de utilidad pública son las que se consideran ESFL a efectos de la Ley 49/2002.

La declaración de utilidad pública la deben solicitar las propias asociaciones y se concede si cumplen los requisitos establecidos en la Lo 1/2002 (artículo 32). En líneas generales estos requisitos son los siguientes: 1) que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general; 2) que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines; 3) que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas; 4) que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios; 5) que se encuentren constituidas, inscritas en el registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.

12. En cuanto a las fundaciones, no todas tienen la condición de ESFL, para ello es necesario que cumplan los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002, por lo que no basta con que persigan fines de interés general (como es la protección del medio ambiente) y que estén debidamente inscritas. Es necesario que cumplan también con el resto de los requisitos que hemos analizado; en tal caso, la fundación para la defensa del medio ambiente podría acogerse al régimen especial de las ESFL.

En caso de que la fundación tenga la condición de ESFL y quiera acogerse al régimen fiscal especial, debería comunicar esta opción a la Administración tributaria a través de una declaración censal, por lo que la aplicación del régimen especial no es automática. El régimen fiscal especial de las ESFL es voluntario y, por tanto, como norma general es necesario optar por su aplicación. Una vez que se aplica este régimen a una entidad, esta puede también renunciar al mismo o perder el derecho a su aplicación por incumplimiento de alguno de los requisitos.