

Meritxell Vilà Domingo

**REGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.
ESPECIAL ATENCIÓN A ENTIDADES PROTECTORAS DE ANIMALES**

TREBALL DE FI DE GRAU

Dirigit per la Dra. Milenka Villca Pozo

Grau en Relacions Laborals i Ocupació



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona

2014-2015

ÍNDICE:

1.	INTRODUCCIÓN	3
2.	QUE SON LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO	5
2.1.	¿CUANDO UTILIZAMOS LA EXPRESION “ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO” NOS REFERIMOS REALMENTE A UN CONCEPTO BIEN DEFINIDO?	8
3.	REGIMEN JURIDICO DE LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO	10
4.	REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO	14
4.1.	¿LA FUNCION SOCIAL DE ESTAS ENTIDADES JUSTIFICA QUE DISFRUTEN DE UN REGIMEN FISCAL BENEFICIOSO?	16
4.2.	IMPUESTOS ESTATALES	17
4.2.1.	IMPUESTO DE SOCIEDADES	17
4.2.2.	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	22
4.2.3.	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS	26
4.3.	IMPUESTOS LOCALES	28
4.4.	TIBUTACION DE LAS APORTACIONES EN LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO	33
5.	ESPECIALIDADES DEL REGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO	38
5.1.	ENTIDADES QUE SE PUEDEN ACOGER A ÉSTE REGIMEN	39
5.2.	REQUISITOS PARA ADHERIRSE A ESTE REGIMEN ESPECIAL	39
6.	PROBLEMAS QUE SE PLANTEAN EN TORNO AL REGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO	45
6.1.	IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	45
6.2.	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	49
6.3.	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	51
7.	CONCLUSIONES	55
8.	BIBLIOGRAFÍA	59

1. INTRODUCCIÓN

Como es comúnmente sabido, los animales de una forma u otra siempre ha formado parte de nuestras vidas y también han sido objeto de maltratos y abusos por parte de los seres humanos. Muchas malas acciones han sido castigadas o bien penadas por nuestros Tribunales. El maltrato animal, en el fondo, sigue siendo un tema latente y, en el campo de la justicia penal, es un concepto relativamente novedoso en nuestro país. Es por ello que grupos de personas se han unido para constituir entidades sin ánimo de lucro cuya finalidad se ha dirigido a favor de realizar buenas acciones para mitigar la crueldad animal y, en definitiva, para ayudar y dar una vida mejor a ese conjunto de seres indefensos y vulnerables ante el maltrato y/o abandono humano.

El objeto de estudio de este trabajo se centra en analizar cómo tributan las asociaciones sin ánimo de lucro, en concreto, las asociaciones protectoras de animales, ya que constituye una temática relevante, cuya casuística es amplia en tanto que los particulares pueden constituir entidades sin ánimo de lucro con finalidad social más variada posible. En el ámbito fiscal ésta variedad de entidades, a pesar de que la normativa establece un régimen diferenciado para las entidades sin ánimo de lucro frente a las demás personas y entidades jurídicas, supone la necesidad de examinar exhaustivamente si determinadas entidades se encontrarían incluidas dentro del régimen especial, o por el cambio, dentro el régimen general previsto para estas entidades. Además ello, para determinar su inclusión, se precisa atender al cumplimiento o no de una serie de requisitos que recogen las normas reguladoras de los impuestos.

La elección de este tema, por otro lado, se ha debido también a que personalmente en un futuro próximo tengo previsto constituir una entidad sin ánimo de lucro protectora de animales con el objetivo de velar por sus derechos y proporcionarles una vida digna tal como se merecen. Es por ello que me ha interesado, antes de empezar a crear dicha asociación, entender claramente qué son ese tipo de entidades y cuál es el tratamiento tributario que reciben, para conocer los beneficios fiscales que tiene así como los impuestos que deben pagar si procede.

En este sentido, la primera parte del trabajo se inicia explicando qué son las entidades sin ánimo de lucro y su régimen jurídico. Seguidamente, en segundo lugar, analizamos cuál es el régimen tributario que les afecta teniendo en cuenta la función social que

realizan, así como cuáles son los tributos estatales y locales que tienen incidencia en la entidad y cuáles no, y obviamente, cómo tributan las aportaciones, que como todos sabemos, muchas personas y empresas hacen a estas entidades, y junto a ellas las deducciones que fija la normativa. Una vez visto todo lo anterior, pasamos a ver el régimen especial establecido para dichas entidades y los requisitos que deben cumplir las entidades para que se puedan acoger a él. Finalmente, y en tercer lugar, examinamos las interrogantes y problemas que surgen en cuanto a la aplicación de los tributos, lo cual evidencia que las asociaciones sin ánimo de lucro se ven rodeadas de una marea de preceptos legales que regulan exenciones de impuestos pero que debido a su poca concreción, en ciertos casos, comporta dudas a la hora de realizar las declaraciones a los respectivos tributos.

Para la realización del trabajo hemos empleado la metodología dogmática que ha consistido en la revisión de la normativa, jurisprudencia y doctrina relevante sobre el tema. Lo cual se ha cumplimentado con la revisión de consultas jurídicas formuladas por particulares hacia las actividades correspondientes. Todo ello para recopilar la mayor información posible ante esta materia.

2. QUE SON LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO

La Ley 49/2002, del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales del Mecenazgo¹, define en su artículo número 2, de la siguiente forma:

“...Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta ley, siempre que cumplan los requisitos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones*
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública*
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.*
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones.*
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.*
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores...”*

Una vez contemplada la lista de entidades que pueden ser consideradas como entidades sin fines lucrativos que nos establece la Ley, y viendo que no concreta claramente el concepto de las entidades objeto de estudio, cabe atender lo establecido en el artículo 3 de la anteriormente mencionada Ley 49/2002, en el cual se definen los requisitos de estas entidades y por lo tanto completa su definición de manera más concreta, aunque mucho más extensa y confusa. El artículo 3 de la Ley 49/2002, establece lo siguiente:

“...Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

¹ Publicada en BOE de 24 de diciembre de 2002.

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial....”

Considerando la definición que nos ofrece nuestra legislación en base a las entidades sin ánimo de lucro, y visto que nuestro objetivo de protección de los animales se encuentra englobado dentro de este listado que nos ofrece la normativa, entendiendo que se podría tratar de una actividad enfocada a la defensa del medio ambiente, podemos señalar los elementos, y notas generales de estas entidades.

Así pues, algunos autores describen las entidades sin ánimo de lucro de la siguiente manera:

“En sentido estricto, consideraremos como asociaciones las agrupaciones de personas que voluntariamente se relacionan para realizar una actividad colectiva estable, organizadas democráticamente, sin ánimo de lucro e independientes, al menos del Estado, los partidos políticos y las empresas.”
(Alberich, T., 1998; 22)

“...las entidades sin fines lucrativos podrían caracterizarse como personas morales o jurídicas, con personalidad reconocida formalmente por el ordenamiento u, ocasionalmente, sin personificación, constituida normalmente por iniciativa particular en régimen de Derecho privado que tienen por objeto la prestación de servicios sociales o la naturaleza distinta de la obtención del lucro.” (González, U., 2004; 26)

A partir de estas definiciones, como se puede apreciar las entidades sin ánimo de lucro son definidas como organizaciones sociales formadas por varias personas en busca de un fin concreto y un objetivo común, que normalmente se destina a algún colectivo menos favorecido o a veces poco protegido por el Estado, sin intención de obtener el más mínimo beneficio económico a favor de los socios, sino el beneficio necesario para poder seguir luchando por el objetivo de la organización o asociación en concreto y así mantener esa inquietud y beneficio moral en el momento en que se observa en la sociedad algún cambio al respecto.

Se destaca que las entidades sin ánimo de lucro no persiguen ningún fin lucrativo, tal como su propio nombre indica, en virtud a que se trata de un grupo de personas organizado mediante convenio con carácter permanente y unitario para la consecución de un fin determinado permitido por la Ley, que le reconoce personalidad jurídica desde el instante en que hubiera quedado válidamente constituido con arreglo a Derecho, pero en nuestro país se han creado a veces algunas asociaciones u organizaciones sin fines lucrativos ficticias solamente para obtener dinero blanco, es decir, para lo que todos conocemos como el blanqueo de capitales, a través de ellas y de esta forma los socios beneficiarse personalmente, cuando desde un punto de vista personal una *asociación sin ánimo de lucro* se crea para favorecer a terceros y no para recibir beneficios ni gozar de sus servicios. Además, se permite, como veremos más adelante, que este tipo de asociaciones permiten aportaciones de empresas o llevar a cabo ciertas actividades económicas siempre y cuando no tengan como actividad principal la que la propia asociación establece para ella misma.

Todo esto, tanto la genérica definición o encuadramiento en la ley de estas entidades como después los malos usos que se les ha dado a algunas, ha hecho levantar ciertas dudas sobre si realmente estas asociaciones que pretendemos definir en este apartado tienen un concepto bien definido en el sentido legal, es por eso que en el apartado siguiente trataremos de explicar si el concepto de asociación sin ánimo de lucro, que los anteriores autores establecen, junto con lo que define la propia legislación, es un concepto bien definido o deberíamos de entender a éstas de otra forma distinta.

2.1. ¿CUANDO UTILIZAMOS LA EXPRESION “ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO” NOS REFERIMOS REALMENTE A UN CONCEPTO BIEN DEFINIDO?

A lo largo de la historia, los seres humanos, debido a las diferentes formas de gestión de nuestros gobiernos, les han ido surgiendo una serie de preocupaciones sociales, a las que por falta de acción del gobierno para solventarlas, han iniciado ellos mismos acciones en este sentido. Estas acciones se organizan mediante las ya mencionadas entidades sin ánimo de lucro, que hemos definido en el apartado anterior.

Esta inquietud de las personas de esta sociedad surge como bien hemos mencionado de la voluntad de poder lograr unos objetivos concretos que no pueden ser solventados por la acción de una sola persona, sino que es necesario la agrupación de varias personas cooperando entre ellas para lograr dicho fin, y para que esta acción perdure en el tiempo y cada vez tenga más fuerza es necesario crear una institucionalización mediante por ejemplo las asociaciones. De esta forma, este conjunto de personas se aseguran de que no sólo se luche por una cuestión en concreto durante un tiempo determinado, sino que se convierte en un lucha infinita en el tiempo, consiguiendo de esta forma hacer firmes sus objetivos de solucionar esos problemas para los que se asociaron estas personas en un inicio.

Estas asociaciones sin ánimo de lucro, como su propio nombre indica, no se asemejan a otro tipo de entidades mercantiles en cuanto al principio básico que sería la ganancia económica, es decir, la obtención de beneficios para el mantenimiento de la misma y de sus socios. La ley como se ha visto en el apartado anterior, enumera una serie de entidades a las que se pueden considerar entidades sin ánimo de lucro siempre y cuando reúnan una serie de requisitos específicos también establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002.

Pero aun así, la definición que nos da la Ley, no es lo suficientemente clara para poder considerarlo como un concepto bien definido ni preciso.

La situación actual de la legislación en esta materia, nos lleva a una cierta confusión en cuanto a su concepto, ya que la definición que se establece para éstas conlleva a una gran amplitud de posibilidades a cualquier otra temática o fin público para la sociedad para adentrarse en este mundo de las entidades sin ánimo de lucro, y por tanto no se

trata de un concepto unívoco, de esta forma tampoco es posible establecer un régimen jurídico y tributario claro para este tipo de entidades, sino que viene a concretarse como ya hemos hecho referencia a una serie de temáticas subjetivas.

3. REGIMEN JURIDICO DE LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO

Comencemos viendo, en primer término, desde el plano internacional, para luego ingresar a la legislación interna.

Desde mediados del siglo XX, el derecho de asociación ha ido siendo cada vez más reconocido en el derecho internacional en diversos documentos: Declaración Universal de los Derechos Humanos, adoptada y proclamada por la Asamblea General en su resolución 217 A (III), del 10 de diciembre de 1948; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966²; y, la Convención Europea de Derechos Humanos, publicado en Roma el 4 de noviembre de 1950, instrumento de Ratificación del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma en la fecha antes citada³.

La Declaración Universal de los Derechos Humanos lo proclama en su artículo 20 en los siguientes términos:

“1. Toda persona tiene derecho a la libertad de reunión y de asociación pacíficas.

2. Nadie podrá ser obligado a pertenecer a una asociación”

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos elaborado en el ámbito de la Organización de las Naciones Unidas contempla la libertad de asociación en su artículo 22.1, si bien admite la posibilidad de restricciones en el mismo, que dice lo siguiente:

“...Toda persona tiene el derecho de asociación con otras, incluyendo el derecho a crear y formar parte de los sindicatos laborales para la protección de sus intereses...”

² Entrada en vigor en 23 de marzo de 1976, de conformidad con el artículo 49. - Instrumento de Ratificación de España del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966. «BOE» núm. 103, de 30 de abril de 1977.

³ Enmendado por los Protocolos adicionales números 3 y 5, de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente. «BOE» núm. 243, de 10 de octubre de 1979.

La Convención Europea de Derechos Humanos elaborada en el ámbito del Consejo de Europa lo proclama en su artículo 11, junto con el derecho de reunión y el derecho de sindicación, en su apartado primero establece que:

“...Toda persona tiene derecho a la libertad de reunión pacífica y a la libertad de asociación, incluido el derecho a fundar, con otras, sindicatos y de afiliarse a los mismos para la defensa de sus intereses...”

Centrándonos en la normativa Estatal, la Constitución Española, publicada en BOE núm. 311 de 29/12/1978, regula como es de esperar y teniendo en cuenta la normativa europea como establece el principio de jerarquía normativa, el derecho de participación en la vida política, económica, cultural y social en su artículo 9.2, el cual establece que *“Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.”*

Entendemos pues, que lo que nos quiere decir este precepto legal es que los ciudadanos tienen el derecho a participar en la vida social, que es dónde englobaríamos nuestro objetivo, de nuestro país, por lo tanto tenemos el derecho de actuar frente a los problemas que surjan dentro de nuestra sociedad de forma participativa siempre que sea para, en este caso en concreto, un interés social.

Así mismo, si vamos un poco más adelante, la misma Constitución reconoce el derecho de asociación en su artículo 22.1, el cual establece literalmente y sin especificación alguna lo siguiente:

“1. Se reconoce el derecho de asociación.”

Es por eso que para saber exactamente a quien se le ofrece este derecho de asociación que regula este artículo 22.1 CE, debemos remitirnos al artículo 1 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, el cual regula lo siguiente:

“1.La presente Ley Orgánica tiene por objeto desarrollar el derecho de asociación reconocido en el artículo 22 de la Constitución y establecer aquellas

normas de régimen jurídico de las asociaciones que corresponde dictar al Estado.

2. El derecho de asociación se regirá con carácter general por lo dispuesto en la presente Ley Orgánica, dentro de cuyo ámbito de aplicación se incluyen todas las asociaciones que no tengan fin de lucro y que no estén sometidas a un régimen asociativo específico.

[...]

4. Quedan excluidas del ámbito de aplicación de la presente Ley las comunidades de bienes y propietarios y las entidades que se rijan por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, cooperativas y mutualidades, así como las uniones temporales de empresas y las agrupaciones de interés económico.”

De esta manera queda evidente que el derecho de asociación es un derecho fundamental para todos los ciudadanos que residan en el territorio español, y obviamente que quieran ejercer este derecho. Por lo tanto, la libertad de asociación o derecho de asociación es un derecho humano que consiste en liberar los estados del municipio y la facultad de unirse y formar grupos, asociaciones u organizaciones con objetivos lícitos, así como retirarse de las mismas. La libertad o el derecho de asociación suponen la libre disponibilidad de los miembros o individuos para constituir formalmente agrupaciones permanentes o personas jurídicas encaminadas a la consecución de fines específicos.

A parte del derecho de asociación, la Constitución también regula el derecho de fundación en su artículo 34, que dice lo siguiente:

“1. Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley.

2. Regirá también para las fundaciones lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 22.”

De este precepto legal podemos desprender que, aunque no se encuentre regulado dentro de los derechos fundamentales que la Constitución Española recoge, el derecho de fundación va encaminado a cumplir con el objetivo de arreglar fines de interés

general; nótese que en el apartado segundo nos remite otra vez, al artículo 22 de la Constitución, por lo que se entiende que el derecho de fundación también se puede considerar como un derecho fundamental ya que se rige por las mismas condiciones que el derecho de asociación.

Antes de pasar al siguiente apartado, también debemos hacer mención a la normativa autonómica, ya que la función social de la asociación que se pretende crear en el ámbito territorial de Catalunya. Así pues nos encontramos que en el artículo 311.1 del Código Civil Catalán⁴, también se reconoce el derecho de asociación a aquellas que ejerzan sus funciones mayoritariamente en Catalunya, estableciendo que:

“...1. Les disposicions d'aquest llibre s'apliquen a:

a) Les associacions que exerceixen llurs funcions majoritàriament a Catalunya, llevat que estiguin sotmeses a una regulació pròpia que els exigeixi, per a constituir-se, la inscripció en un registre especial.

b) Les fundacions que exerceixen llurs funcions majoritàriament a Catalunya.

c) Les delegacions a Catalunya d'associacions i fundacions regulades per altres lleis, incloses les que, d'acord amb la legislació estatal, tenen la consideració d'estrangeres, en els casos i amb els efectes que aquest llibre disposa.

d) Les altres persones jurídiques regulades pel dret català, en allò que llur normativa especial no reguli, tenint en compte, segons que correspongui, llur organització associativa o fundacional.

Una vez analizado, mediante tanto en la normativa europea, estatal, como autonómica, que el derecho de asociación es un derecho fundamental, y que por lo tanto se permite de forma legal a cualquier persona agruparse en forma de asociación, fundación, y otros, con la finalidad de conseguir un objetivo de interés general para la sociedad, vamos a centrarnos en la legislación concreta que regula a estas asociaciones sin ánimo de lucro en el ámbito tributario que es el que en este caso, realmente nos interesa.

⁴ Publicado en DOGC núm. 3798, 13-01-2003, p. 486; BOE núm. 32, de 06-02-2003, p. 4912.

4. REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO

Una vez constituida la asociación⁵, mediante las correspondientes solicitudes y trámites previos a la constitución de ésta, debemos tener en cuenta que ésta asociación adquiere personalidad jurídica propia, por lo que deberá cumplir una serie de derechos y obligaciones reguladas por la normativa.

Las asociaciones, como hemos mencionado anteriormente, son agrupaciones de personas que se unen para el cumplimiento de un fin común, con la característica de que las asociaciones o entidades sin ánimo de lucro, que no realizan actividades con el fin de obtener unos beneficios y luego repartirlos entre los socios, sino que los beneficios que obtienen dichas asociaciones se destinan al cumplimiento de ese fin común al que pretenden dar solución. Es por eso que muchas veces, tales asociaciones realizan varias actividades económicas que suponen la entrega de un producto o bien la prestación de un servicio, como es en nuestro caso, el de crear dentro de nuestro recinto una zona de *Agility*⁶ para ayudar y enseñar a los humanos a educar y a relacionarnos mejor con nuestros animales sin necesidad de violencia, a cambio de una cantidad de dinero simbólica para destinarlo a la manutención y cuidados sanitarios de todos los demás animales que se encuentren en la asociación protectora de animales.

El hecho de tener la necesidad, a veces, de realizar una actividad económica supone, obviamente, un cambio en el régimen fiscal de las asociaciones sin ánimo de lucro, ya que como establece la ley, ésta asociación tendrá la obligación de tributar por la actividad económica que realice, y como veremos más adelante en los siguientes sub apartados, los requisitos fiscales y contables que éstas tendrán que cumplir serán bastante más rigurosos que en las sociedades con ánimo de lucro, ya que como bien

⁵ Podemos constituir una asociación con el patrimonio que los socios crean oportuno, es decir, pueden hacer una aportación simbólica para su constitución, siempre dejándolo constar en los estatutos de dicha asociación, y posteriormente si es necesario este patrimonio se puede incrementar. En los estatutos, también es necesario y obligado hacer constar quienes serán los responsables de gestionar dicho patrimonio, esto significa que habrá una persona, la cual se encargará de autorizar los gastos, de realizar los pagos, y a organizar todo lo que tenga que ver con la gestión del patrimonio de la asociación.

⁶ El “Agility” es una modalidad competitiva donde un guía dirige a un perro sobre una serie de obstáculos, los cuales tiene que librar de manera limpia y lo más exacta posible, compitiendo contra reloj. Los perros generalmente participan sin correa sin juguetes y sin incentivos. El guía no debe tocar al perro ni a los obstáculos, excepto de manera accidental. Consecuentemente, el control del guía radica en la voz, señales manuales, lenguaje corporal. Lo que requiere que el animal esté entrenado de manera excepcional. [Fecha de consulta: 12/11/2014]. Disponible en: <http://www.hungarianpuli.es/articulos/Definici%F3n/20>

hemos resaltado anteriormente su finalidad no es obtener beneficios para sus socios, sino que los beneficios van destinados al fin perseguido.

La legislación que desarrolla esta obligación de tributar es la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁷, en adelante LGT, y las demás leyes sustantivas de cada tributo.

La LGT en su contenido establece unos principios básicos que se deben tener en cuenta para la comprensión y aplicación de los tributos. Así pues estos principios son los siguientes: por una parte tenemos el principio de ordenación de los tributos, que según el artículo 3 de la LGT se trata de la capacidad económica de los contribuyentes, es decir que se tiene que contribuir según nuestra capacidad de pago; principio de generalidad en virtud del cual todos debemos contribuir; principio de progresividad, que exige hacer una mayor aportación a aquellos que tengan más capacidad económica; principio de equidad y no confiscatoriedad; y, por otra parte tenemos los principios de aplicación de los tributos, sustraídos de la disposición que proporciona el artículo 3.2 de la LGT, y que se constituyen por los principios de proporcionalidad, de eficacia, de limitación de costes indirectos, y de respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes⁸.

Todos estos principios tienen sus limitaciones, ya que se podría considerar afecta directamente a los derechos de los ciudadanos (se podría llegar a interpretar que atenta contra la propiedad privada de la persona) es por eso que en el artículo 4 de la LGT se establecen una serie de limitaciones teniendo en cuenta el principio de legalidad, que es el pilar básico para que el sistema tributario actúe de forma legal, es decir que solamente se pueden establecer tributos que estén regulados por Ley. Así lo dispone también el artículo 133 de la CE, el cual establece que: “...*la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley*”.

Obviamente, para poder llevar a cabo la recaudación de tributos, es necesario saber también que son y para qué sirven los tributos, es por eso que nos remitimos al artículo 2 de la LGT, la cual establece que los tributos son: “...*prestaciones pecuniarias que una Administración exige con el fin de obtener los ingresos necesarios para financiar los gastos públicos...*”.

⁷Publicado en BOE núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003.

⁸ Art. 34 LGT

Así pues, podemos decir que los tributos son la principal fuente de ingresos de las Administraciones Públicas. Estos se pueden ver en forma de impuestos o bien en forma de tasas. En el caso de los impuestos, se trata de tributaciones que están obligados a hacer tanto las personas físicas como jurídicas sin recibir nada a cambio, éstos pueden gravar el incremento patrimonial de una persona física o jurídica por la obtención de una renta o un beneficio, así como también pueden gravar la utilización o el consumo de esta renta. En cambio, las tasas son tributaciones que se hacen a las Administraciones Públicas y que están más bien vinculadas a recibir un servicio por parte de esta Administración.

Hechas estas pretensiones pasamos a desarrollar los impuestos que tienen incidencia en estas entidades, analizando antes un punto particular como es la justificación del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro.

4.1. ¿LA FUNCION SOCIAL DE ESTAS ENTIDADES JUSTIFICA QUE DISFRUTEN DE UN REGIMEN FISCAL BENEFICIOSO?

Partiendo de la definición de las entidades sin ánimo de lucro como unas agrupaciones de personas que se juntan para el logro de un fin social común, se evidencia de esta definición que estas entidades realizan una función social en beneficio de toda la sociedad sin obtener beneficios para sus propios socios, ni lograr objetivos sociales de carácter mercantil, por tanto podemos decir entonces que es lógico que esta función social que va destinada a toda la sociedad disfrute de un régimen fiscal beneficioso, ya que a parte estas sociedades obtienen fondos a partir de las donaciones que posibles personas físicas o jurídicas les hacen para que ellas cumplan con dicha función social.

Podríamos entender también, que esta función social da un servicio a la sociedad, de forma voluntaria ya que la Administración general no lo ofrece, por lo tanto qué menos que debido a la falta de ingresos de dichas sociedades y a la función y dedicación que estas asociaciones dedican a nuestra sociedad luchando para un fin social común, pueda disfrutar de un régimen fiscal acorde con sus funciones, y por lo tanto beneficioso para ellas.

4.2. IMPUESTOS ESTATALES

El artículo 4.1 de la LGT, establece que “*La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley...*”. Así pues debemos decir que los Impuestos Estatales son aquellos que están regulados por una Ley propia, estos impuestos, teniendo en cuenta su aplicación en las asociaciones sin ánimo de lucro son los que se desarrollaran a continuación⁹.

4.2.1. IMPUESTO DE SOCIEDADES

El impuesto sobre sociedades, en adelante IS, es un impuesto regulado en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, modificado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades¹⁰; y por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades¹¹.

El IS, es un impuesto de carácter periódico, proporcional, directo y personal que depende de la Administración General del Estado, y cuyo hecho imponible¹² es la obtención de renta por parte de determinados sujetos pasivos¹³ como son las personas jurídicas, es decir, toda clase de entidades, ya sean sociedades anónimas y limitadas, cooperativas, y también asociaciones y fundaciones, entre otras; y, otros entes sin personalidad jurídica propia como pueden ser los fondos de inversión mobiliaria, los fondos de inversión en activos del mercado monetario, los fondos de inversión inmobiliaria, las uniones temporales de empresas, los fondos de capital-riesgo, los fondos de pensiones, las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, entre otros.

⁹ A parte de tener en cuenta la normativa aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, para desarrollar y enumerar los impuestos estatales nos hemos basado en la enumeración que recogen: Martín Queralt, JUAN; Tejerizo López, J.M; Cayón Galiardo, A. (2014). *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. (pp. 49-50) Navarra: Editorial Aranzadi, S.A.

¹⁰ Publicado en BOE núm. 288 de 28 de Noviembre de 2014.

¹¹ Publicado en BOE núm. 189, de 06/08/2004.

¹² Art. 4 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 288 de 28 de Noviembre de 2014.

¹³ Art. 7.1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 288 de 28 de Noviembre de 2014.

No obstante, la ley establece con toda claridad que en el caso de las entidades sin ánimo de lucro, todas las rentas que provengan del desarrollo de su objeto social están exentas¹⁴, es decir, no tenemos que declarar por ellas. Eso significa que si nuestra asociación solo tiene ingresos provenientes de las cuotas de los socios, de donaciones y de subvenciones, no tendremos la obligación de realizar la declaración del IS.

Como ya hemos mencionado anteriormente, el problema surge cuando estas asociaciones desarrollan una actividad económica. En principio, si la naturaleza de esa actividad no coincide con el fin u objeto social de la entidad, los ingresos que se obtengan estarán gravados por lo que sí que tendremos que hacer la declaración del IS.

Otro de los supuestos en los que sí debemos hacer la declaración del IS es cuando tenemos un inmueble en propiedad y lo arrendamos, ya que estamos obteniendo una renta por la cesión de un elemento de nuestro patrimonio.

Obviamente, igual que existen rentas que quedan englobadas dentro del IS, también existen exenciones para el presente impuesto en beneficio de las entidades sin ánimo de lucro, que a continuación desarrollaremos, estas exenciones están reguladas en el artículo 6 de la Ley 49/2002, el cual nos ofrece una lista extensa de exenciones, que son las siguientes:

- a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad¹⁵.
- b) Las 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.
- c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

¹⁴ Art. 9.2 y 9.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 288 de 28 de Noviembre de 2014.

¹⁵Publicado en BOE núm. 274 de 15 de Noviembre de 1988.

- d) Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
- e) Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.
- f) Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.
- g) Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.

Tenemos que mencionar que además de las rentas exentas anteriormente mencionadas, esta misma ley en su artículo 7 también declara como exentas una serie de explotaciones económicas, siempre y cuando éstas sean desarrolladas para el cumplimiento del objeto o finalidad específica de la propia entidad sin ánimo de lucro.

La lista que nos ofrece el artículo 7 de la Ley 49/2002, es la siguiente:

“1.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte: a) Protección de la infancia y de la juventud; b) Asistencia a la tercera edad; c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos; d) 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; e) Asistencia a minorías étnicas; f) Asistencia a refugiados y asilados; g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes; h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas; i) Acción social comunitaria y familiar; j) Asistencia a ex reclusos; k) Reinserción social y prevención de la delincuencia; l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos; m) Cooperación para el desarrollo; y, n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

2.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4.º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7.º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10.º Las explotaciones económicas de 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.º Las explotaciones económicas 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. No se considerará 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 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12.º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.”

Una vez vistas las exenciones, vamos a centrarnos en el análisis de las donaciones que hipotéticamente recibirá la entidad sin ánimo de lucro que pretendemos crear, así como

de una explotación económica; es decir analizaremos si las ayudas otorgadas a nuestra entidad protectora de animales quedarían dentro del IS o bien quedarían exentas.

En primer lugar, nuestra protectora recibiría un donativo, por parte de una persona física, de un terreno con una estructura de una granja antigua para poder tener un lugar, después de haberlo habilitado todo, dónde acoger a los animales. Así pues entendemos que este terreno con este bien inmueble será destinado directamente al desarrollo de nuestro objeto de asociación. Teniendo en cuenta que se trata de un donativo recibido para colaborar en los fines de nuestra entidad, consideramos que quedaría totalmente exento en la declaración del IS. Eso sí, se tiene que acreditar la entrega de esos bienes donados mediante un documento donde conste la donación que se ha realizado, quién lo ha realizado, a quién va dirigida la donación y obviamente tiene que estar firmado por las dos partes.

En segundo lugar, una de las explotaciones económicas de nuestra protectora pretende realizar cursos de Agility y también de educación canina, como ya se ha explicado anteriormente. El Agility se trata de que el perro, en este caso, supere una serie de obstáculos guiado por su propietario de forma verbal, es decir, solamente con sonidos sin que éste pueda corregir o guiar al animal con el contacto físico, en cuanto a los cursos de educación canina, se trataría de enseñar a los propietarios de los animales como educar a un animal sin necesidad de contacto físico y gritos, sino que se realiza con una serie de juegos y ejercicios para el animal y que éste pueda comprender que se le pide en cada momento, de esta forma lo que se fomenta es el entendimiento y se trabaja la compenetración con el animal para que a la larga no se produzcan situaciones de estrés tanto para los animales como para las personas y esta situación termine con el abandono del animal.

Una vez comentado nuestra idea de explotación económica, la actividad se podría englobar dentro de dichas rentas exentas de explotaciones económicas, dentro del apartado 8 del artículo 7 de la Ley 49/2002, ya que como su propio nombre indica dichas actividades tratan de la organización de cursos o seminarios destinados al bien estar de las personas que conviven con ellos para fomentar una buena compenetración entre el animal y la persona y evitar así los abandonos.

Por otra parte, tenemos otra idea de explotación económica, que consiste en habilitar una parte de nuestra parcela en destino a la creación de un centro de alojamiento o

guardería para animales, es decir, la idea de este centro trataría de que un grupo de personas se harían cargo de animales con propietarios, que por motivos de trabajo, vacaciones, hospitalización o ingreso del propietario o de algún familiar, los propietarios de estos animales pudieran dejarlos en nuestro centro hasta que ellos estuviesen libres, hubiesen vuelto de vacaciones o bien ya hubiesen salido del hospital o hubiesen superado la enfermedad. En este caso nosotros nos haríamos cargo de los animales en cuanto a su manutención, paseos diarios, y obviamente si necesitase algún tipo de tratamiento sanitario, con un precio simbólico para los propietarios de éstos con la finalidad de que ellos puedan estar tranquilos durante este tiempo que se encuentran fuera de casa.

En este caso, esta explotación económica se encontraría incluida en los apartados 11 o 12 de este precepto legal ya mencionado. A tal efecto habrá que tener en cuenta que si los ingresos de esta explotación económica superan el 20% de los ingresos totales de la entidad a la finalización del ejercicio quedarán sujetas al IS. Por el contrario, si no excede de ese 20% de los ingresos totales de la entidad, esta actividad económica estará exenta del presente impuesto.

4.2.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, es un impuesto que se encuentra regulado en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley 37/1992¹⁶ y el Reglamento del impuesto aprobado por Real Decreto 1624/1992¹⁷.

El IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo, como manifestación de la capacidad económica susceptible de gravamen, y por tanto, es el consumidor quien soporta el impuesto, aunque sean los empresarios y profesionales los

¹⁶ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Publicado en BOE núm. 312 de 29 de Diciembre de 1992.

¹⁷ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales, el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre el número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sobre el deber de expedir y entregar factura (los empresarios y profesionales), y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, sobre aplicación de las Directivas de la Comunidad. Publicado en BOE de 31 de Diciembre de 1992.

obligados a ingresar las cuotas del impuesto. El hecho imponible¹⁸ del presente impuesto son las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresario o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, es decir que el IVA grava el consumo, esto significa que está pensado para que lo pague el consumidor final de un bien o un servicio.

El objeto de este tributo es gravar el consumo de los particulares y no el de las empresas. Es decir, para las empresas el IVA se entiende como un tributo neutro ya que ellos no tienen que soportar ninguna carga fiscal. En cambio, esa carga sí que repercute a los consumidores finales, es decir a esas personas particulares a las que va dirigido el servicio prestado y por tanto son a las que va dirigido el tributo del IVA.

Sin embargo, jurídicamente, la estructura impositiva de este tributo, gira sobre el empresario ya que éste es el que tiene la obligación de abonar el importe de este tributo a la Administración tributaria y no el consumidor del servicio, que lo único que tiene que hacer es pagar el IVA en las facturas de los servicios de los cuales se beneficie¹⁹.

Por lo que respecta a las entidades sin fines lucrativos, este impuesto les afecta, por un lado como consumidoras, ya que cada vez que adquiere un bien o un servicio paga el IVA correspondiente a este bien o servicio; o por otro lado, el IVA afecta a las asociaciones sin ánimo de lucro si venden un bien o prestan un servicio, ya que estarán obligadas a cobrar dicho impuesto en sus facturas y por lo tanto a ingresarlo posteriormente a Hacienda, siempre teniendo en cuenta los casos en los que queden exentas de declarar dicho impuesto. En efecto, en función de la forma de obtener financiación tendrán diferentes consecuencias a la hora de declarar el IVA. Nos podemos encontrar por ejemplo, con²⁰:

- Entidades sin ánimo de lucro que solo operen gratuitamente en el cumplimiento de sus fines fundacionales; en este caso, los entes sin ánimo de lucro no serán sujetos pasivos del tributo.

¹⁸Art. 1 Ley 37/1992. Publicado en BOE núm. 312 de 29 de Diciembre de 1992. De la misma forma se pronuncia Álvarez Melcón, S. (2003) *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre sociedades e IVA* (2ª edición) (p. 299) Madrid: Centro de estudios financieros.

¹⁹Banacloche Pérez-Roldán. (2002) *guía útil del IVA y del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados* (pp. 103 – 104) Madrid: La ley-Actualidad, S.A.

²⁰Blázquez, A. (2004). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las entidades sin ánimo de lucro (I)*. En *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro* (pp. 315-360). Madrid: Editorial Centro de estudios Ramón Areces, S.A.

- Entidades que en el cumplimiento de sus fines realicen actividades económicas por las que cobren un precio menor del de mercado, limitándose en muchos casos al coste real para la entidad na vez descotadas las subvenciones, donaciones, cuotas de los asociados y otros ingresos de sus activos que afectan a la explotación. En este caso, des del punto de vista del IVA se van a tratar de actividades que normalmente van a poder acogerse a las exenciones por razones de interés social reguladas en el artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Entidades cuyo objeto social coincida con el objeto de sus actividades empresariales y actúen con precios cercanos al del mercado que pueden acogerse a la exención del IVA.
- Entidades que realizan su actividad fundacional gratuitamente con precio político y además ejercen una actividad económica desvinculada de la misma. Esta última se realiza con el objeto de que los ingresos de la misma financien el cumplimiento de sus fines de interés general. La actividad fundacional estará normalmente no sujeta, si es gratuita, o exenta, se existe precio, y resultaría aplicable, con carácter general, la norma sobre sectores diferenciados a efectos de determinar la deducción del IVA soportado.

Una vez visto las distintas posibilidades de financiación de las entidades sin ánimo de lucro y la incidencia del IVA en estas, correspondería analizar cuáles serían las fuentes de ingresos principales de la entidad a crear y cómo afectarían éstas al IVA, pero al no tener constituida todavía la asociación, no podemos especificar la cantidad exacta de donaciones que recibiríamos, o bien cuántos servicios sociales realizaríamos como entidad ni tampoco podemos saber el coste real de estos servicios. No obstante ello vamos a revisar cuales son los bienes o servicios que están sujetos al IVA, así como las exenciones de este tributo en las diferentes opciones que afectarían a nuestra entidad de las que anteriormente mencionamos.

De lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que señala que: *“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”*,

podemos extraer que la obligación de tributar el IVA parte de la base de la entrega de unos bienes o servicios. El artículo 5 de la LIVA limita que se tratará de *“actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

En el caso de las entidades sin ánimo de lucro, aunque realicen actividades empresariales distribuyendo bienes o prestando servicios, las mismas no persiguen el lucro como elemento fundamental para la continuidad de la empresa que sí persiguen las demás entidades mercantiles. La ley del IVA prevé, que el fin lucrativo no es una condición primordial para estar sujeto o no al IVA. Así lo establece el artículo 4.3 de la LIVA, que en su tenor literal dice: *“La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular”*. En virtud de ello, y en vistas de las actividades económicas que pretendemos llevar a cabo en nuestra asociación protectora de animales, concluimos que el IVA se aplicaría a los servicios que realizáramos. En esta línea lo establece también la Resolución del TEAC de 6 de septiembre de 2000, señalando que *“las entidades sin ánimo de lucro son, a efectos del IVA “empresas”*.

En lo concerniente a las exenciones del artículo 20 del LIVA, la norma de forma taxativa dispone que están exentas del impuesto:

2.º Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados. [...]

*La exención **no se extiende** a las operaciones siguientes: [...]*

*c) **Los servicios veterinarios.***

[...]

Tres. *A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:*

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo....”

A la vista de la amplia lista de exenciones para el IVA²¹ para el IVA, procederemos a examinar las posibles exenciones a las cuales nuestra entidad sin ánimo de lucro se podría acoger. De entrada ninguna de las exenciones se puede englobar con las actividades que nuestra asociación pretende desarrollar, incluso la única que se veía más o menos clara, que es la del artículo 20.uno.2 de la LIVA, por lo tanto, como ya hemos establecido anteriormente, los servicios prestados por nuestra protectora quedan dentro de la tributación del IVA.

De todas formas aunque nos hubiésemos podido beneficiar de alguna de las exenciones previstas en el artículo 20 de la LIVA, los efectos que estas exenciones tendrían sería la consideración de nuestra entidad como un consumidor final del producto, es decir, que todas las prestaciones, tanto si se cobrase un precio o no, no devengarían IVA. Sin embargo, como contrapartida sería que no se habría podido deducir el IVA soportado por la entidad, por lo que ese IVA se convertiría en un coste que no se podría deducir y que por tano lo tendría que repercutir al consumidor de nuestros servicios.

4.2.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF se encuentra regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio²², y por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto

²¹ Para ver la lista completa de exenciones, remitirse al artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

²² Publicado en BOE núm. 285 de 29 de Noviembre de 2006.

sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero²³.

Como su propio nombre indica, este impuesto grava la obtención de renta por parte de una persona física residente en España en el transcurso de un periodo impositivo concreto²⁴. Su regulación legal se sitúa en el artículo 6 de la LIRPF, donde el legislador prevé como fuentes de renta los rendimientos del trabajo, del capital y de las actividades económicas, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que en su caso establezca la ley. Los sujetos pasivos²⁵ del impuesto, o los contribuyentes del IRPF, son las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español y también las que tengan su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias siguientes²⁶: misión diplomática, oficinas consulares e Institutos en el extranjero²⁷.

Como hemos visto en el párrafo anterior, el IRPF solamente afecta a personas físicas, es por eso que las asociaciones sin ánimo de lucro, que son personas jurídicas, no están sujetas al presente impuesto. Ahora bien, puede darse la posibilidad de dichas entidades necesiten contratar a personas físicas para que se lleven a cabo algunas de las actividades programadas, en este caso, dicho impuesto afectará a las asociaciones en los siguientes casos: si tienen personal laboral, o si tienen alguna persona física que preste sus servicios profesionales, o bien si nos alquilan algún inmueble urbano.

Volviendo a nuestro supuesto de creación de entidad sin ánimo de lucro, a efectos del presente impuesto, solamente vamos a tratar el caso del personal laboral y de los profesionales autónomos²⁸, ya que pensamos que son por ahora y a corto plazo los servicios que más vamos a necesitar en nuestra asociación.

Por una parte, vamos a necesitar contratar personal laboral para el mantenimiento de todas las instalaciones y para poder dar cobertura a todos los animales. En nuestras

²³ Publicado en BOE núm. 78, de 31/03/2007.

²⁴ De la misma forma se pronuncia Banacloche Pérez-Roldan, J. (2003) *Guía útil de los Impuestos sobre las Personas Físicas* (pp. 61) Madrid: La ley-Actualidad, S.A.

²⁵ Art. 8 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Publicado en BOE núm. 285 de 29 de Noviembre de 2006.

²⁶ Art. 10 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Publicado en BOE núm. 285 de 29 de Noviembre de 2006.

²⁷ En este sentido, el autor Casado, expone de manera más amplia los conceptos principales de la naturaleza, el objeto de estudio y hecho imponible del IRPF. - Casado Ollero, G. (2000) *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas*. Naturaleza. Objeto del Impuesto. Hecho Imponible, Rentas exentas (pp.29 – 65). Valladolid: Lex Nova, S.A.

²⁸ Disponible en: <http://www.asociaciones.org/component/k2/item/14-retenciones-sobre-el-irpf>

dependencias dispondremos de 12 departamentos habilitados para dar cobijo a los perros abandonados, por lo que consideramos que para cada 2 departamentos necesitaremos una persona contratada para tener cuidado de ellos, es decir, para limpiarles, darles de beber y comer, para educarles, etc.

En el caso de contratar a personal laboral, la asociación como entidad contratante, e igual que hace cualquier otra entidad, tiene la obligación de practicar una retención mensual a sus asalariados, según las tablas que publica Hacienda.

Por otra parte, como es comúnmente sabido y por desgracia ocurre en el país, la mayoría de los animales abandonados o perdidos acaban en unas condiciones de salud muy nefastas e incluso pueden llegar a la protectora con un grande riesgo de muerte. Es por eso que se hace necesario y primordial tener servicios permanentes de veterinarios para que en cuanto entra un animal a la protectora se le haga una revisión previa y se le practiquen las técnicas veterinarias y se les den los tratamientos médicos necesarios para su recuperación de la salud y para que el día de mañana puedan encontrar una familia que pese a sus enfermedades crónicas, que siempre puede haber algún caso, les pueda adoptar y hacerse cargo de ellos sin perjuicios. De ahí nuestra protectora dispondrá de un local veterinario en el cual prestará servicios un profesional en este campo 3 días a la semana, y que pueda cubrir las urgencias que se presenten aunque este profesional no esté presencialmente en el centro.

En el caso de contratar a alguna persona física que preste sus servicios profesionales, es decir, si contratamos a un profesional autónomo, la factura que nos presente para la prestación de sus servicios deberá incluir una retención del porcentaje que la ley establezca para cada año sobre la percepción bruta del coste del servicio. Posteriormente, la asociación deberá ingresar este importe en Hacienda.

4.3. IMPUESTOS LOCALES

El artículo 4.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria²⁹, establece que *“las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”*. Al tenor de esta disposición, los

²⁹Publicado en BOE núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003.

Ayuntamientos locales pueden establecer los tributos que crean oportunos dentro del territorio que les sea de competencia siempre y cuando no sobrepasen lo ya establecido en la Constitución y demás leyes que regulen dichos tributos.

Es en el artículo 15 de la Ley 49/2002, se regulan los tributos locales³⁰ en relación a las entidades sin fines lucrativos más adelante en el que veremos cuáles son estos tributos y procederemos a analizar en base a nuestro caso en concreto. El precepto antes mencionado establece lo siguiente:

“1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

2. Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

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 entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

4. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.

³⁰ Teniendo en cuenta también la enumeración que se nos establece en la bibliografía Martín Queralt, JUAN; Tejerizo López, J.M; Cayón Galiardo, A. (2014). *Manual de Derecho Tributario. Parte especial.* (pp. 51-52)Navarra: Editorial Aranzadi, S.A.

5. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.”

Como se puede observar, la ley hace referencia a las exenciones aplicables a las entidades sin fines lucrativos respecto a los tributos locales como son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Expuesto ello, pasamos ahora a analizar la afectación de los impuestos locales en nuestra entidad sin ánimo de lucro teniendo en cuenta esta disposición.

En relación al primer apartado del presente artículo, relativo al Impuesto de Bienes Inmuebles, en adelante IBI, hemos mencionado anteriormente que el bien inmueble que nuestra entidad sin ánimo de lucro poseería, lo adquiriríamos a través de una donación que una persona física haría a la asociación, también hemos visto en el apartado sobre el IS que esta donación quedaría exenta de este tributo, por tanto, tal como establece el artículo 15.1 de la Ley 49/2002, al ser nuestra entidad la titular³¹ de dicho inmueble dado a dicha donación, quedaría exenta también de hacer la declaración del IBI.

De la misma forma se pronuncia la STSJ de Canarias de las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15 de enero de 2010, en su fundamento jurídico segundo, el cual establece: *“Sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la Ley 38/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, gozarán de exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en el art. 65 de dicha Ley, las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos establecidos en el capítulo I del presente Título siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no*

³¹ A efectos de determinar la titularidad debemos remitirnos al artículo 8 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Modificación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de Haciendas locales, la cual establece una nueva redacción del artículo 64 de la Ley 39/1988, y a su tenor literal dice que debemos entender como sujeto pasivo de un bien *“las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto...”*. Así pues, el artículo 33 de la Ley 23/1963, contempla lo siguiente: *“...Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición...”*.

constituyan su objeto o finalidad específica". Esto es, la norma anterior exigía la concurrencia de tres requisitos para acogerse a la exención regulada en la misma, a saber, uno de carácter negativo, que no se tratara de bienes cedidos a terceros, y, por otro lado, que se tratara de bienes afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, y que no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto social, previsiones a las que ninguna referencia efectúa el actual Art. 15.1 de la LRFESFL”

Respecto al apartado 2 del artículo 15 de la Ley 49/2002, relativo al Impuesto sobre Actividades Económicas, en adelante IAE, debemos mencionar que de la misma forma que ocurre en cuanto a la donación del bien inmueble, en este caso, respecto a las dos explotaciones económicas que hemos mencionado en el apartado del IS, es decir, por una parte los cursos o seminarios de Agility y educación canina y por otra parte el centro de alojamiento de mascotas, ocurre que, en este artículo 15.2 establece que quedarán exentos de tributar por el IAE los que también estén exentos de tributar por el IS, por lo tanto en este caso por el que respecta los cursos o seminarios de Agility y educación canina quedarían totalmente exentos de tributar por el IAE y en cambio el centro de alojamiento de mascotas si en el momento de constituir la asociación y llevar a cabo la actividad viésemos que se pudiera englobar en el artículo 7.11 o 7.12 de la Ley 49/2002, en este caso no tributarían tampoco en el IAE, pero en el caso de que no se pudieran englobar, entonces esta explotación económica quedaría dentro de la declaración del IAE³².

La STSJ de Cataluña, sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 1ª, de 19 de enero de 2012, establece que: *“El artículo 7 de la Ley 49/2002, prescribe que están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las explotaciones económicas relacionadas en dicho artículo, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.*

³² Aunque en este caso entendemos que el centro de alojamiento canino no quedaría exento del IAE, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, a partir de su entrada en vigor el 1 de enero de 2013, eximió el pago del IAE a todas las personas físicas, y también, a otros sujetos pasivos del mismo impuesto que hayan tenido una cifra de negocios inferior a un millón de euros. También eximió del pago del IAE a los sujetos pasivos que inicien su actividad, durante los dos primeros periodos impositivos. Por lo que en este caso, sí que estaríamos exentos de declarar el IAE durante los dos primeros periodos desde el inicio de la explotación económica del centro de alojamiento canino, pero como bien hemos expuesto, posteriormente sí que quedaríamos englobados en dicho impuesto.

Por su parte el artículo 6 de la Ley 49/2002 regula las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos que están exentas del Impuesto sobre Sociedades, entre las que se encuentran las procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres. Por consiguiente, y en términos específicos, el tribunal sostiene: “únicamente las actividades realizadas por la entidad consultante que se consideren exentas del Impuesto sobre Sociedades, bien por generar rentas exentas del artículo 6 de la Ley 49/2002 o por considerarse explotaciones económicas exentas en el artículo 7 del mismo texto legal , estarán a su vez exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas, siempre que la entidad haya optado y no renunciado al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 y cumpliéndose los requisitos del artículo 3 de ésta...”

En tercer lugar, y teniendo en cuenta el apartado 3 del artículo 15 de la Ley 49/2002 en base al Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, surgen una serie de dudas a las que pretenderemos dar solución. El problema que surge es que el terreno adquirido junto con el inmueble a través de una donación que se hizo a la entidad sin ánimo de lucro está considerado según el catastro como un terreno rústico y no urbano, por lo que se plantea los siguientes interrogantes: ¿al ser un terreno rústico con una edificación ya construida, que en su momento fue una granja, habría que considerar el terreno por una parte y la edificación por otra?, ¿si los consideramos en conjunto, hay que considerarlo únicamente como bien inmueble, en este caso es correcta la aplicación del IBI?

En una interpretación estricta del artículo 104 de la Ley de Haciendas Locales³³, inferimos que el terreno (bien) no está sujeto al IVTNU puesto que no tiene la consideración de urbano, sino rústico. Consecuentemente el terreno, en calidad de bien inmueble rústico estará dentro del ámbito de aplicación del IBI, no obstante en virtud del artículo 15.1 de la Ley 49/2002 se encuentra exenta.

³³ 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. Publicado en BOE núm. 59 de 09 de Marzo de 2004.

4.4. TIBUTACION DE LAS APORTACIONES EN LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

La Ley 49/2002, pretende regular los aspectos vinculados al régimen tributario espacial de las entidades sin fines lucrativos e incentivar determinadas aportaciones privadas, tanto de personas físicas como de empresarios, a favor de estas entidades no lucrativas.

Las aportaciones en las entidades sin ánimo de lucro, son más bien conocidas como “*mecenazgo*”³⁴.

Esta ley, define el mecenazgo como “...*la participación privada en la realización de actividades de interés general...*”. Es por eso que esta ley introduce una serie de beneficios tributarios específicos y, a su vez, en sus disposiciones adicionales altera la redacción de algunos impuestos del sistema tributario español.

En el artículo 17 de la Ley 49/2002, se reconoce como mecenazgo los donativos, donaciones y aportaciones realizadas a favor de las entidades recogidas en el artículo 16, y se establece que: “*Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:*

a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.

b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

[...]”

Por lo que la persona que realizase cualquiera de estas aportaciones o donaciones tendría derecho a la deducción en el IRPF, concretamente, por disposición de este precepto, la deducción procede por donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados a favor de las entidades beneficiarias, tales como:

a) Donativos y donaciones dinerarios y en especie (bienes o derechos).

³⁴ La definición que nos ofrece el Diccionario de la Real Academia Española del término “mecenazgo” es la siguiente: “(de *mecenas* y *-azgo*) 1. m. Cualidad de *mecenas* / 2. m. Protección dispensada por una persona a un escritor o artista”. [Fecha de consulta: 18/01/2015]. Disponible en: <http://buscon.rae.es/drae/srv/search?val=mecenazgo>

- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- d) Donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español.
- e) Donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico-artístico.

La valoración, a efectos fiscales, de estos negocios se desarrolla en el artículo 18 de la Ley 49/2002, el cual determina la base de las donaciones, donativos y aportaciones que se hagan a dichas entidades sin ánimo de lucro, que a tenor de este precepto legal, son los siguientes: A) En los donativos dinerarios, su importe; B) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio; C) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo; D) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo; E) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y F) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de la Ley 49/2002, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

Esta valoración se debe de hacer mediante el modelo 182, que es el modelo de la declaración que tienen que entregar cada año a Hacienda las entidades que perciban estos incentivos fiscales, tanto por parte de personas físicas, que son los donativos con derechos a deducción en el IRPF; como por parte de personas jurídicas.

Las deducciones aplicables en la cuota del donante son las siguientes³⁵:

1. Donaciones efectuadas por personas físicas:

En virtud del artículo 68.3.a) de la LIRPF, que nos remite directamente a la Ley 49/2002, en concreto a su artículo 19, predice que el porcentaje de deducción se determinará en virtud de la siguiente escala:

<i>Base de deducción Importe hasta</i>	<i>Porcentaje de deducción</i>
<i>150 euros</i>	<i>75</i>
<i>Resto base de deducción</i>	<i>30</i>

La base de la deducción por donativos prevista en el artículo 68.3 LIRPF no podrá exceder del 10% de la base liquidable del contribuyente tal como establece el artículo 69.1 LIRPF: “*La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 68 de esta Ley, no podrá exceder para cada una de ellas del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente*”.

2. Donaciones efectuadas por personas jurídicas:

De acuerdo con la disposición adicional quinta, apartado primero, punto dos de la Ley 27/2014 sobre Impuesto de Sociedades, el porcentaje de deducción será “*durante el período impositivo 2015 el porcentaje de deducción para bases de deducción de hasta 150 euros a que se refiere el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley, será del 50 por ciento, y el aplicable al resto de la base de la deducción, el 27,5 por ciento. Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de dicho apartado, el porcentaje*

³⁵ Redacción N.J. 02/01/2015. Entra en vigor la reforma fiscal, con menores tipos, menos retenciones y la posibilidad de solicitar el abono anticipado de los impuestos negativos. Noticias Jurídicas. [Fecha de consulta: 19/01/2015]. Disponible en: <http://noticias.juridicas.com/actual/4441-entra-en-vigor-la-reforma-fiscal-con-menores-tipos-menos-retenciones-y-la-posibilidad-de-solicitar-el-abono-anticipado-de-los-impuestos-negativos.html>

de deducción a aplicar será el 32,5 por ciento. En los períodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley, será del 37,5 por ciento”. Sustrayendo la idea que plantea este precepto legal, podemos extraer que se aplican las mismas deducciones tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas.

3. Donaciones efectuadas por personas que realizan sus actividades en el territorio español por medio de un establecimiento permanente:

Si operan sin Establecimiento Permanente podrán deducir, de la misma manera que las personas físicas residentes en España, lo establecido en el artículo 19.1 de la Ley 49/2002 en base a la siguiente escala:

<i>Base de deducción Importe hasta</i>	<i>Porcentaje de deducción</i>
<i>150 euros</i>	<i>75</i>
<i>Resto base de deducción</i>	<i>30</i>

Ahora bien si operan en España mediante Establecimiento Permanente podrán deducir en las mismas condiciones que los sujetos pasivos del IS, es decir, se aplica el artículo 19.1 de la Ley 49/2002 tal como lo prevé el artículo 21.2 del mismo precepto legal: *“1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo. 2. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior”*.

Cabe precisar, por último que la Ley 49/2002, también analiza el tratamiento tributario de una serie de negocios jurídicos que se califican como otras formas de mecenazgo,

que son los convenios de colaboración³⁶ empresarial en actividades de interés general, las aportaciones de las cuales son un gasto totalmente deducible para determinar la base imponible en los impuestos sobre la renta empresarial y que no están sometidos al IVA; los gastos en actividades de interés general³⁷; y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional³⁸ interés público, reguladas por el Real Decreto 1270/2003³⁹.

³⁶ El convenio de colaboración es un acuerdo, sin forma preestablecida, por medio del cual las entidades beneficiarias del mecenazgo y mencionadas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades de interés general que constituyen el objeto o finalidad específica de tales entidades.

³⁷ Al contrario de los convenios de colaboración, la característica diferencial de estos gastos es que los efectúa la propia entidad.

³⁸ El artículo 27 de la Ley 49/2002 define estos programas como: “...el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley”.

³⁹ Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Publicado en BOE núm. 254 de 23 de Octubre de 2003.

5. ESPECIALIDADES DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO

El régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, se encuentra regulado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Boe de 24 de diciembre de 2002), así como también por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo.

Junto con la ley 49/2002, de 23 de diciembre, también se aprobó y publicó la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE de 27 de diciembre de 2002). Ambas leyes derogan en su integridad la Ley 30/1994, de 24 de noviembre de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General⁴⁰.

El artículo 1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales del mecenazgo⁴¹, establece que su ámbito de aplicación es: *“el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definida en la misma, en consideración de su función social, actividades y características.”*

Basándonos en la definición de este precepto legal, creemos necesario antes que nada ver cuáles son las entidades que se pueden acoger a éste régimen tributario especial, ya que no todas las entidades podrán disfrutar de este tratamiento favorable que permite esta ley, como veremos en el siguiente apartado.

A parte, este régimen tributario especial, es un régimen potestativo, es decir, que si las entidades sin fines lucrativos no quieren acogerse a él, no tienen la obligación de hacerlo, ya que para acogerse a este régimen hay que solicitarlo expresamente.

⁴⁰ Borrás Amblar, F; Navarro Alcázar, J.V. (2013) *Impuesto sobre sociedades (2) Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*. (3ª edición) (p. 1653) Madrid: Centro de estudios financieros.

⁴¹Publicado en BOE núm. 307 de 24 de Diciembre de 2002.

5.1. ENTIDADES QUE SE PUEDEN ACOGER A ÉSTE REGIMEN

El artículo 2 de la Ley 49/2002, considera que las entidades que podrán acogerse a este régimen tributario especial son las siguientes:

- a) *Las fundaciones*
- b) *Las asociaciones declaradas de utilidad pública*
- c) *Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.*
- d) *Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones.*
- e) *Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.*
- f) *Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores...*

Al tenor de este precepto, queda claro que gozan de éste régimen impositivo especial, las fundaciones, asociaciones de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de cooperación internacional, delegaciones de fundaciones del exterior, federaciones deportivas y otras federaciones y asociaciones de entidades sin ánimo de lucro. Se trata en efecto de una lista taxativa.

Teniendo en cuenta la entidad sin ánimo de lucro protectora de animales que pensamos crear, ésta quedaría englobada en el apartado b) del artículo 2 de la Ley anteriormente mencionada, por lo que concluimos que podría acogerse a este régimen especial.

5.2. REQUISITOS PARA ADHERIRSE A ESTE REGIMEN ESPECIAL

De acuerdo con el artículo 3 de la Ley 49/2002, las entidades no lucrativas deben cumplir los siguientes requisitos para poder adherirse a este régimen especial:

1. ***Fines de interés general:*** estas entidades no lucrativas deben perseguir fines de interés general, defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas con riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial. Se entiende por fines de naturaleza cívica, los que tienden a solidarizar intereses comunes generales⁴².
2. ***Destino de las rentas e ingresos.*** Al menos el 70% de la totalidad de las rentas netas (deducidos gastos e impuestos) e ingresos obtenidos por cualquier concepto, deben ser destinados a la realización de los fines mencionados.

Teniendo en cuenta este requisito, en el caso de la asociación para la protección de los animales que pretendemos constituir, sus ingresos procederían de las donaciones de personas físicas o jurídicas externas a la asociación, y del ofrecimiento de servicios relacionados con el bienestar y la salud de los animales proporcionados por la propia protectora. Ese ingreso sería entregado en su totalidad a perseguir los fines principales de nuestra asociación, es decir, se destinarían al cuidado sanitario, educativo y a la manutención de todos los animales abandonados que residieran en nuestra protectora hasta que se les pudiera encontrar una familia y un hogar digno para su bienestar el resto de sus vidas. Por tanto, en el supuesto en que la entidad tenga como única actividad la prestación de servicios como actividad económica principal, no podríamos considerar que ésta cumpliera con los requisitos para poder gozar del régimen fiscal de la Ley 49/2002, así pues en este caso, podríamos decir que el requisito del artículo 3.2 de la citada ley exige que el destino de las rentas e

⁴² Así lo establece el TEAC en sus resoluciones de 25-05-1995 y 22-06-1995.

ingresos obtenidos por cualquier concepto, puede entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar los ingresos de dichos servicios a la propia asociación.

El plazo para la afectación de este porcentaje de los recursos a los referidos fines es del ejercicio de su obtención y los cuatro años siguientes. No afecta esta obligación a las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, cualquiera que sea el momento en que se produzcan, ni tampoco a las rentas que se obtengan por transmisión onerosa de inmuebles afectos a la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que se reinviertan en bienes y derechos igualmente afectos, es decir, que no es necesario que la reinversión se produzca en bienes inmuebles, basta que las rentas se reinviertan en bienes y derechos afectos a la actividad que constituye el fin u objeto específico de la entidad.

El resto de los ingresos o rentas, una vez deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos y rentas, se destinarán a incrementar la dotación fundacional o las reservas.

3. *Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.* Se entenderá cumplido este requisito si 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 específica no excede del 40% de los ingresos totales de la entidad⁴³, siempre 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.

4. *Destinatarios principales de las actividades realizadas.* No podrán serlo los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado. Esta regla se excepciona en los casos de actividades de investigación y desarrollo, actividades de

⁴³ El art. 3.3 de la Ley 49/2002, establece lo siguiente: “*Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si 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 excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre 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*”.

asistencia social o deportivas a que se refieren a: la asistencia a la tercera edad, a minorías étnicas, a refugiados y asilados, ex-reclusos, alcohólicos, toxicómanos, minusválidos, a los servicios a personas físicas que practiquen el deporte y fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias establecidas en la normativa reguladora⁴⁴.

- 5. Gratuidad de los órganos rectores.** Los cargos de patronos (fundaciones) y representantes (asociaciones) deben ser gratuitos y carecer de interés económico en los resultados de la actividad. No obstante, tendrán derecho a ser reembolsados de los gastos 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.

Es decir, que los miembros de los órganos rectores podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios laborales o profesionales, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les correspondan como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre de acuerdo con las normas reguladoras de la entidad. Lo anterior es igualmente aplicable a las retribuciones que puedan percibir los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por su condición de administrador se reintegren a la entidad que representan, en cuyo caso la renta correspondiente estará exenta del IRPF y no se someterá a retención a cuenta de este impuesto.

- 6. Aplicación del patrimonio en caso de disolución.** En caso de disolución el patrimonio se transferirá a entidades beneficiarias del mecenazgo o entidades públicas que persigan la realización de fines de interés general análogos a los realizados por la entidad disuelta. Lo anterior se completa con la previsión expresa

⁴⁴ Así lo establece el art.3.4 de la Ley 49/2002: “Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.o, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.”

de la pérdida del régimen fiscal especial para las entidades cuyo régimen jurídico permita la reversión del patrimonio de la entidad a los aportantes o sus herederos o legatarios.

7. Otros requisitos. Entre ellos se encuentran los siguientes:

- a) Que estén inscritas en el Registro correspondiente.
- b) Que cumplan las obligaciones contables y de rendición de cuentas que les correspondan.
- c) Que elaboren anualmente una memoria económica ⁴⁵ en la que especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio y el porcentaje de participación que mantengan en sociedades mercantiles con arreglo al siguiente contenido:
 - Identificación de las rentas exentas y no exentas, indicando los ingresos y gastos que corresponden a cada una de ellas.
 - Cálculos y criterios utilizados por la entidad para determinar cómo se distribuyen los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.
 - Los ingresos, gastos e inversiones de cada proyecto o actividad que realice la entidad para el cumplimiento de sus fines u objeto estatutario. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías (personal, compras de material, etc.).
 - Especificación de las rentas e ingresos que van a destinarse a fines de interés general (el 70% de esas rentas e ingresos), así como la forma de cálculo, descripción del destino dado a las mismas.
 - Retribuciones, tanto dinerarias como en especie, satisfechas a los patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno.
 - Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, con identificación de la entidad, denominación social y número de identificación fiscal.
 - Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, indicando las cantidades percibidas y la identidad del colaborador.
 - Las actividades prioritarias de mecenazgo que desarrolle la entidad.

⁴⁵ Art 3 Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

- La previsión estatutaria del destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución.

El lugar de presentación de dicha memoria económica de la entidad sin ánimo de lucro será ante 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 éstas, dentro del plazo de 7 meses desde la fecha de cierre del ejercicio. Cuando el volumen de ingresos del período impositivo sea inferior a 20.000 € y no participen en sociedades mercantiles, las entidades no estarán obligadas a presentar la memoria económica, sin perjuicio de la obligación de elaborarla.

Cuando la entidad esté obligada por norma contable a la elaboración anual de la memoria, podrá incluir en la misma el contenido de la memoria económica que prevé el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre⁴⁶, aunque también deberá presentarla a la Administración según lo señalado anteriormente. El incumplimiento de los requisitos señalados, en consecuencia, dará lugar a la pérdida de los beneficios fiscales, sin necesidad de declaración administrativa previa. La pérdida surtirá efectos en el ejercicio económico en que se produzca el incumplimiento⁴⁷.

⁴⁶ Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Publicado en BOE núm. 254 de 23 de Octubre de 2003.

⁴⁷En este sentido se expresa la DGT 30-05-1997.

6. PROBLEMAS QUE SE PLANTEAN EN TORNO AL REGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Después de analizar los diferentes impuestos estatales y locales que, dependiendo de los actos y/o actividades que se realizan, pueden tener incidencia en las entidades sin ánimo de lucro, vamos a centrarnos, solamente, en las obligaciones en las que es la propia asociación quien debe calcular el importe a pagar y tomar la iniciativa de realizar la declaración y pagar la liquidación que pudiera corresponder, ya que son en estos casos dónde surgen las mayores dudas y controversias al respecto de la correcta declaración de dichos tributos.

6.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Como ya hemos mencionado en el apartado correspondiente a la explicación del Impuesto de Sociedades, todas las asociaciones sin ánimo de lucro están sujetas a este impuesto, que grava los beneficios obtenidos anualmente por la entidad, si bien gozan todas ellas de una exención parcial. El alcance de esta exención varía, según si la asociación tributa en el régimen general o en el régimen fiscal especial regulado en la ley 49/2002.

Así pues, seguidamente veremos un seguido de problemáticas extraídas de consultas vinculantes de la DGT, en las cuales se resuelven dudas sobre la exención y deducciones relativas a este impuesto de varios casos similares al que a nosotros nos afecta.

- **Integración de donaciones en la contabilidad del donante** (*Consulta Vinculante V1971-14, de 21 de julio de 2014 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas*)

Nos encontramos ante un caso concreto en que una empresa de alimentación desea contribuir con una asociación sin ánimo de lucro mediante la donación de unas tarjetas con saldo económico que pueden ser utilizadas para la adquisición de productos de la empresa donante. Se trata de un caso bien similar al que se encuentra nuestra la persona donante de su terreno rústico a la protectora de animales que nosotros pretendemos crear.

Los problemas que se plantean son los siguientes: ¿Estas donaciones tienen la consideración de renta exenta a los efectos del art. 6.1º.a) L. 49/2002?, y ¿Cómo se integra esta donación en la contabilidad del donante?

Queriendo dar respuesta a las anteriores cuestiones, y siguiendo los hechos recogidos en el escrito de la consulta vinculante, la entidad consultante se ha acogido al régimen fiscal especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Con arreglo a lo anterior, a las rentas obtenidas por la entidad sin ánimo de lucro, en el ejercicio de sus actividades, les resultará de aplicación lo dispuesto en los 5 artículos y siguientes de dicho texto legal.

En particular, el artículo 6.1 de la citada Ley señala que están exentas del Impuesto sobre Sociedades los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial.

En relación con este tipo de donaciones también hay que mencionar, a modo de aportación informativa, que el apartado 1 del artículo 17 de la Ley 49/2002 dispone que darán derecho a practicar las deducciones los donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos. Por su parte, el artículo 18 de la citada Ley establece que la base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados a favor de las entidades será en los donativos dinerarios, su importe. Por tanto, puesto que la entidad receptora de la donación tiene la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo, las donaciones puras, simples e irrevocables realizadas tanto por personas físicas o jurídicas, residentes o no residentes en España, tendrán derecho a aplicar las deducciones previstas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002.

Así pues a fin de resolver la primera cuestión planteada, para la entidad sin ánimo de lucro, la recepción de las tarjetas, tiene la consideración de renta exenta del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo a lo establecido en el artículo 6 de la Ley 49/2002 anteriormente transcrito, de la misma manera que la donación del terreno rústico tendría también la consideración de donativo de bienes.

Por lo que respecta a la segunda cuestión planteada en la presente consulta vinculante, sobre la forma de integrar su importe en la contabilidad de la consultante, debemos remitirnos al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, ya que la ley 49/2002 no establece nada al respecto. En este sentido, el artículo 10 de la LIS establece, en su apartado 3, que *"en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas"*. Por lo que es preciso traer a colación lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de la Norma de Registro y Valoración 9ª, contenida en la Segunda Parte del Anexo I del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, en vigor a partir de 01-01-2012, en virtud del cual: *"Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido; las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien o servicio recibido, siempre que el valor razonable del citado bien o servicio pueda determinarse de manera fiable."*

- **Afectación de los rendimientos procedentes de la gestión de las actividades económicas** (*Consulta Vinculante V0145-10, de 03 de febrero de 2010 de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas*)

En la presente consulta vinculante, la consultante es una fundación de carácter cultural privada y de cooperación al desarrollo, que tiene como objeto primordial la promoción y el desarrollo de la gestión total de la calidad y la búsqueda de la excelencia en el ámbito empresarial de las entidades evaluadoras de la conformidad: acreditación/certificación, laboratorios de ensayo y calibración, auditoria e inspección, y a tal fin programa y promueve todo tipo de actividades. La fundación, como gestor de programa aludido, recibe aportaciones de un organismo público, aportaciones de las empresas participantes en el programa de certificación, y aportaciones de personas físicas, entidades privadas o públicas para financiar las mesas de trabajo.

Podríamos asimilar el caso en cuestión a nuestra protectora en el sentido de que nosotros para poder cumplir con el objetivo primordial de la entidad es conseguir un

buen hogar a los animales que están desamparados y abandonados en la calle, y para eso realizaremos una serie de actividades, como ya hemos desarrollado a lo largo de este proyecto, en nuestro propio recinto destinado tanto a las familias de los animales como a ellos mismos, aceptando cualquier ayuda que se nos ofrezca.

La cuestión que se plantea la fundación arriba mencionada respecto de su proyecto, es saber si los rendimientos procedentes de la gestión del programa están exentos del Impuesto sobre Sociedades.

Así pues para dar solución al problema planteado nos remitimos a la letra a) del artículo 2 de la Ley 49/2002, las fundaciones son entidades sin fines lucrativos que podrán acogerse al régimen fiscal especial; de manera que, ejercitada la opción, quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3.º de la misma Ley y mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

Entrando a analizar las actividades a las que se ha hecho mención en el caso expuesto de esta consulta vinculante, tenemos que empezar el análisis remitiéndonos al apartado 4º del artículo 6 de la Ley 49/2002 establece que están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7 de la misma Ley.

A efectos de la Ley 49/2002, se considera que las entidades sin fines lucrativos 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, de conformidad con el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 3 de la Ley mencionada.

La gestión del Programa de Calidad y Excelencia de la Gestión aludido, de la misma forma que los cursos de Agility y educación canina propuestos por nuestra asociación, comportan para las entidades 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 el caso planteado, el servicio de gestión del programa aludido cual es la preparación y, en su caso, obtención del correspondiente certificado, afectando a la competitividad de las empresas beneficiarias.

En relación a la explotación económica por la que la fundación plantea la exención, el artículo 7 de la Ley 49/2002 comprende un seguido de rentas exentas del IS, entre las cuales, y teniendo en cuenta la descripción del escrito de consulta, la gestión objeto de consulta no es encuadrable ni en la de formación y enseñanza (apartado 6º) ni en la de investigación científica (apartado 3º), ni en la de escasa relevancia (apartado 12º). Si bien, podría estar enmarcada en algunas de las siguientes explotaciones, siempre y cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidas: desarrollo tecnológico (apartado 3º); organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios (apartado 8º); elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia (apartado 9º); explotaciones económicas 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 (apartado 11º).

En el caso de que se trate de alguna o algunas de las explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, las rentas que, en su caso, generen para la consultante están exentas del Impuesto, no teniendo la consideración de deducibles los gastos imputables a dichas explotaciones económicas.

6.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Las asociaciones están obligadas, en todo caso, al pago del impuesto en las compras que lleven a efecto. Para operaciones no exentas, tiene obligación de repercutir el IVA correspondiente e ingresarlo en Hacienda, pudiendo desgravar de esta cantidad el IVA soportado.

Hay varios casos específicos de exención del impuesto, que suponen no repercutir el impuesto en las ventas que realiza la asociación y, en alguna medida, no poder desgravar el IVA soportado.

El IVA es un tributo en sí mismo complejo, pero la exención le añade más complicación, por lo que requiere un desarrollo extenso que no cabe en este artículo. La pregunta habitual de si le interesa o no a la asociación solicitar la exención de IVA

acostumbra a ser difícil de responder. No es ajeno a ello el hecho de que la exención no se diseñó para beneficiar a la entidad no lucrativa, sino a las personas físicas que son los que reciben los servicios de naturaleza social o cultural objeto de la exención. Por este motivo, a continuación veremos otra vez el caso de la fundación referenciada en la segunda consulta vinculante del IS, pero enfocando la consulta al impuesto que en este apartado estamos viendo, el IVA.

- **Sujeción y tributación en el Impuestos sobre el Valor Añadido respecto a la actividad económica de la entidad** (*Consulta Vinculante V0145-10, de 03 de febrero de 2010 de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas*)

El problema que en este caso se plantea es por la gestión por la fundación del programa aludido, cual es la sujeción y tributación en el Impuestos sobre el Valor Añadido.

En primer lugar, la entidad consultante es una fundación establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español que lleva a cabo fuera del mismo un programa de servicios de Calidad y Excelencia en la Gestión, consistente en que determinadas empresas alcancen la norma ISO 9001 en dichos territorios. Para llevar a cabo el programa se financia con fondos procedentes de organismos públicos tanto españoles como extranjeros, empresas públicas, empresas privadas y por las aportaciones de las Pymes seleccionadas como destinatarias del programa.

En segundo lugar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Por otra parte, según lo establecido en el artículo 5, apartado uno, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: *“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.”*

El artículo 5, apartado dos, párrafos primero y segundo de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente: *“Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción*

materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las fundaciones que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios humanos y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

6.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Tratándose de un impuesto que grava la renta de las personas físicas, las asociaciones no son sujetos pasivos de este impuesto, pero pueden estar obligadas a practicar retenciones por este concepto a personas físicas a las que satisfacen rentas del trabajo o del alquiler: trabajadores contratados, profesionales autónomos, arrendadores de locales.

- **Afectación del IRPF en la contratación de profesionales autónomos en las entidades sin ánimo de lucro** (*Consulta Vinculante V1334-09, de 5 de junio de 2009 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas*)

En esta consulta, nos encontramos ante un caso de una persona física que ejerce una actividad económica consistente en la plantación, tala y venta de cerezos y nogales en unos terrenos agrícolas de regadío, determinando el rendimiento de la misma por el régimen de estimación directa. El tiempo estimado para la tala de los árboles referidos oscila entre los 20 y los 25 años por lo que hasta ese momento la consultante no percibirá ningún ingreso derivado de su actividad.

Podríamos asimilarlo a nuestra protectora a la hora de contratar a un veterinario profesional para que preste sus servicios a nuestro centro cuando sea necesario, es

decir, cuando nos encontremos con la situación de un animal que esté en malas condiciones de salud o físicas que requieran su intervención. Del mismo modo que en el caso que plantea dicha consulta, el veterinario no percibiría ningún ingreso derivado de su actividad a menos que como hemos dicho antes se produjese un caso urgente y necesario.

La cuestión que se plantea en este caso es que si a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinar la deducibilidad de los gastos derivados de su actividad profesional, así como de los gastos anuales (tales como agua para riego, abono, herbicidas y poda entre otros; o en nuestro caso concreto medicamentos, maquinaria para operaciones, accesorios veterinarios, entre otros) en que incurre la persona física como consecuencia del desarrollo de dicha actividad.

Para poder resolver dicha cuestión, a tenor de dicha consulta vinculante *“a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe recordar que según el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, la plantación, tala y venta de cerezos y nogales realizada en terrenos agrícolas, aunque esta venta se realice de forma esporádica u ocasional, constituye el ejercicio de una actividad económica, pues concurre la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios a través de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y(o) de recursos humanos”*. Es decir, que esa venta se constituye en una operación propia del ejercicio de una actividad agrícola, procediendo calificar como rendimientos de la misma los obtenidos por aquella venta.

Teniendo en cuenta que la persona consultante ha optado por determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa, cabe señalar que con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 28 de la LIRPF, la consultante determinará el rendimiento neto de su actividad económica según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 para la estimación directa.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que en su apartado 3 dispone que *“en el*

método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

En este sentido, el Código de Comercio, en su artículo 35, establece que *“el activo circulante o corriente comprenderá los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación,...”*. A su vez, el Plan General de Contabilidad⁴⁸, define, dentro del activo corriente, a las existencias como *“activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios”*. De acuerdo con ello, resulta posible considerar a los árboles a que se refiere el escrito de consulta como activo corriente, y en concreto, como existencias.

En consecuencia, los gastos de plantación (planta, tutores para mantener el árbol recto, protectores para evitar el daño de animales y demás gastos iniciales que conlleva la plantación) a que se refiere el escrito de consulta, formarán parte del precio de adquisición de los árboles, de manera que a efectos contables y, de conformidad con lo señalado, a efectos fiscales, no tendrán la consideración de gasto sino de mayor valor de las existencias.

En cuanto a los gastos anuales de conservación, agua para riego, abonos, herbicidas, cabe señalar que el Plan General de Contabilidad, en su primera parte, marco conceptual de la contabilidad, define a los gastos como *“decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales”, y “se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto”*. Asimismo, señala que *“se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los*

⁴⁸Aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre)

casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos”.

De ello parece deducirse que los gastos anuales de conservación a que se refiere el escrito de consulta son gastos necesarios devengados en el ejercicio, que han de registrarse en cada ejercicio. Tales gastos anuales tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas en términos de devengo, imputación temporal, inscripción contable y justificación, siempre que estén relacionados con la actividad económica desarrollada, como parece suceder en el caso planteado.

No obstante, también es preciso señalar que el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referido a la imputación temporal de rendimientos, establece que: *“1º. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos.* En este sentido, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables pueden optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas. Esto no resultará de aplicación si el contribuyente desarrolla alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio.

7. CONCLUSIONES

A la luz del análisis desarrollado en el trabajo llegamos a las siguientes conclusiones:

1. La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro viene a ser un tanto compleja, ya que se exige el cumplimiento de unos requisitos que parecen ser muy claros, pero que a la hora de determinar si una entidad puede o no considerarse sin ánimo de lucro surgen confusiones según el objetivo concreto que para el que se ha constituido la entidad.

La normativa únicamente menciona objetivos sociales relacionados y dirigidos esencialmente a los seres humanos y las deficiencias sociales que puedan tener que ver con éstos, pero en cuanto a los animales, poco concreta, por lo que las entidades sin ánimo de lucro dedicadas a velar por la sociedad animal se ven desprotegidas en cuanto a los beneficios que los propios textos legales engloban para las entidades sin ánimo de lucro.

2. Por cuanto las entidades sin ánimo de lucro realizan fines de interés general, como pueden ser, la de asistencia e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de defensa de derechos humanos, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, y tantas otras finalidades de promoción de la acción social, la normativa tributaria recoge un conjunto de beneficios fiscales para las rentas que obtienen estas entidades, como para los actos que realizan en cumplimiento de su finalidad social.

3. Su régimen tributario se concreta de la siguiente manera:

- En el IS, las rentas que obtiene la entidad sin ánimo de lucro están exentas del pago del impuesto si éstas consisten en: donativos, ayudas económicas, cuotas de asociados, subvenciones, dividendos y participaciones recibidos para realizar el fin de la entidad. También están exentas de este impuesto las rentas derivadas de explotaciones económicas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica y que cumplan las condiciones establecidas para las explotaciones económicas exentas en el artículo 7 de la Ley 40/2002. En lo que respecta a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, éstas están

gravadas al tipo del 10%. Con relación a los donantes, las personas jurídicas que realicen donaciones a éstas entidades gozarán de una deducción del 35% del importe de la donación.

- En el IVA, este impuesto afecta a las entidades sin ánimo de lucro, por un lado, como consumidoras, ya que cada vez que adquieren un bien o un servicio deben pagar el IVA correspondiente, y por otro lado, cuando venden un bien o prestan un servicio, estarán obligadas a cobrar dicho impuesto en sus facturas y por lo tanto a ingresarlo posteriormente a Hacienda.

- En el IRPF, las personas físicas que realicen donaciones a entidades sin ánimo de lucro podrán deducir en la cuota de su declaración del IRP, el resultado de aplicar al importe de la donación el siguiente importe: donación hasta 150 euros, el 75%, al importe superior a esta base: el 30%. Si el particular hubiere realizado donaciones a la misma entidad en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores, el porcentaje de deducción se incrementará al 35%.

- En el IRNR, las personas físicas no residentes que efectúen donaciones a favor de entidades sin ánimo de lucro, tendrán derecho a la deducción del 75% del importe de la donación si ésta no supera los 150 euros, si supera esta cantidad, y el importe restante dará lugar a la deducción del 30%. En el caso de las entidades jurídicas que opera mediante establecimiento permanente en el territorio español, la deducción será del 35%.

4. Los beneficios fiscales que a nivel local disfrutaban las entidades sin ánimo de lucro se traducen en las siguientes exenciones: exención del IBI, respecto los bienes de los que sean titulares las entidades sin ánimo de lucro; exención del IAE, respecto las explotaciones económicas que desarrollen dichas entidades en cumplimiento de su objeto que esté acorde con los límites del artículo 7 de la ley 49/2002; y exención del IVTU en el caso de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales efectuadas a título oneroso por la entidad sin fines lucrativos.

5. En lo concerniente a la entidad protectora de animales que pretendemos crear, concluimos que sí podemos considerarla como una entidad sin fines lucrativos puesto que se trata de una agrupación de personas que nos hemos juntado para el logro de un fin social común, ya que realizaremos una función social en beneficio de toda la sociedad animal sin obtener beneficios para los socios, es decir, que nuestros beneficios

se destinaran a lograr estos objetivos sociales, ya que obtendremos nuestros fondos a partir de las donaciones que posibles personas físicas o jurídicas nos hagan para cumplir con dicha función social.

A lo largo del trabajo hemos visto que este tipo de entidades pueden beneficiarse de un régimen fiscal especial siempre y cuando cumplan los requisitos que la Ley 49/2002 establece, en nuestro caso, la entidad sin ánimo de lucro, protectora de animales, quedaría englobada en el apartado b) del artículo 2 de la Ley anteriormente mencionada, por lo que inferimos que sí podríamos acogernos a este régimen fiscal especial que recoge exenciones para las entidades sin ánimo de lucro respecto los diferentes tributos.

6. Viendo la tributación que correspondería a nuestra entidad protectora de animales, en primer lugar, concluimos que el terreno donado a nuestra entidad para poder tener un lugar dónde acoger a los animales y que será destinado directamente al desarrollo del objeto de la asociación, quedaría exento del IBI al amparo del artículo 15.1 de la Ley 49/2002, al ser nuestra entidad la titular de dicho inmueble dado a dicha donación; y asimismo este terreno (bien) estaría totalmente exento en la declaración del IS puesto que se trata de un donativo recibido para colaborar exclusivamente en los fines de nuestra entidad.

En segundo lugar, en cuanto a las dos explotaciones económicas que pretendemos iniciar en el marco del objeto social de la entidad protectora de animales: la primera que consiste en dar cursos de educación canina y la segunda en habilitar una parte de nuestra parcela como centro de alojamiento o guardería para animales, las rentas de la primera explotación se encontrarían dentro de las rentas exentas del artículo 7.8 de la Ley 49/2002, ya que como su propio nombre indica dichas actividades tratan de la organización de cursos o seminarios destinados a las personas propietarias de los animales, por tanto estarían exentas del IS. También estas rentas se encontrarían exentas del IAE en virtud a que el artículo 15.2 de la Ley 49/2002 determina que quedarán exentos de tributar por el IAE los que también estén exentos de tributar por el IS. Respecto, las rentas provenientes del centro de alojamiento o guardería de animales, las mismas estarían bajo el alcance de los apartados 11 o 12 de este precepto legal, por lo que si los ingresos de esta explotación económica superan el 20% de los ingresos totales de la entidad, tales rentas estarán sujetas al IS, de no superar este porcentaje, estarán

exentas. Ahora bien, a los efectos del IAE, si las rentas cumplen los presupuestos del artículo 7.11 o 7.12 de la Ley 49/2002 no tributarían en el IAE, de lo contrario estarán gravadas por el IAE.

En tercer lugar, en cuanto al IVA nuestra entidad protectora deberá cumplir con el pago de este impuesto, como consumidor, si adquiere bienes o servicios, y si presta servicios a terceros, estará obligada a cobrar dicho impuesto en sus facturas. Finalmente, en referencia al IRPF, al contratar a personal laboral, la entidad protectora de animales como entidad contratante, al igual que hace cualquier otra entidad, tiene la obligación de practicar una retención mensual a sus asalariados; y al contratar a un profesional autónomo, la factura que nos presente para la prestación de sus servicios deberá incluir una retención del porcentaje establecido en la ley para cada año sobre la percepción bruta del coste del servicio.

8. BIBLIOGRAFÍA

- ALBERICH NISTAL, T. (1998). *Guía fácil de asociaciones. Manual de gestión para la creación, desarrollo y dinamización de entidades sin ánimo de lucro*(2ª edición actualizada y ampliada). Madrid: Dykinson, S.L.
- ÁLVAREZ MELCÓN, S. (2003) *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre sociedades e IVA (2ª edición)* Madrid: Centro de estudios financieros.
- ARIAS VELASCO, J. (1995). *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro* (3ª edición renovada). Madrid: Ediciones Jurídicas, S.A.
- BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN. (2002) *Guía útil del IVA y del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. Madrid: La ley-Actualidad, S.A.
- BANACLOCHE PÉREZ-ROLDAN, J. (2003) *Guía útil de los Impuestos sobre las Personas Físicas*. Madrid: La ley-Actualidad, S.A.
- BELLIDO LAGE, M; VILLANUEVA VIGUER, A. (2014). *Supuestos prácticos de tributación. IRPF, IVA e ISS. (2ª edición)*. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.)
- BLÁZQUEZ, A. (2004). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las entidades sin ánimo de lucro (I)*. En *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro*. Madrid: Editorial Centro de estudios Ramón Areces, S.A.
- BORRAS AMBLAR, F; NAVARRO ALCÁZAR, J.V. (2013) *Impuesto sobre sociedades (2) Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos. (3ª edición)* Madrid: Centro de estudios financieros.
- CASADO OLLERO, G. (2000) *Naturaleza. Objeto del Impuesto. Hecho Imponible, Rentas exentas*. En *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas*. Valladolid: Lex Nova, S.A.
- CRUZ AMORÓS, M.; LOPEZ RIBAS, S. (2004). *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. Madrid: Cideal.
- GONZALEZ DE FRUTOS, U. (2004). *El sistema impositivo español y las entidades sin ánimo de lucro*. En *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro*. Madrid: Editorial Centro de estudios Ramón Areces, S.A.

- HERRERO MALLOL, C. (2003). *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*. Navarra: Editorial Aranzadi, S.A.
- MARTIN QUERALT, JUAN; TEJERIZO LOPEZ, J.M; CAYÓN GALIARDO, A. (2014). *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. Navarra: Editorial Aranzadi, S.A.
- MEDINA CEPERO, J.R. (2004). *Manual práctico de Derecho Tributario. Derecho Tributario a través del “Método del Caso”*. Barcelona: Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S.A.
- SERRANO GUTIÉRREZ, A. (2014). *Planificación Fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Ediciones Francis y Taylor, S.A

ARTÍCULOS

- MARTÍN DÉGANO, ISIDORO (2014). Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales. Centro de estudios financieros, pp. 105 – 114. Consultar en: http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw53be2e6f3f955/ISIDOROMARTIN.pdf
- RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, M. MERCEDES; RUA ALONSO DE CORRALES, ENRIQUE. 27/12/2011. Aportación a una entidad sin fines lucrativos que fomenta la investigación. Disponible en: <http://blog.efl.es/actualidad-juridica/aportacion-a-una-entidad-sin-fines-lucrativos-que-fomenta-la-investigacion>
- Redacción N.J. 02/01/2015. Entra en vigor la reforma fiscal, con menores tipos, menos retenciones y la posibilidad de solicitar el abono anticipado de los impuestos negativos. Noticias Jurídicas. Disponible en: <http://noticias.juridicas.com/actual/4441-entra-en-vigor-la-reforma-fiscal-con-menores-tipos-menos-retenciones-y-la-posibilidad-de-solicitar-el-abono-anticipado-de-los-impuestos-negativos.html>
- Autor desconocido. 08/05/2012. Deducciones autonómicas del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Disponible en: <http://portaljuridico.lexnova.es/articulo/JURIDICO/60807/esquema-deducciones-autonomicas-del-impuesto-sobre-la-renta-de-las-personas-fisicas>

WEBGRAFÍA

- <http://www.hungarianpuli.es/articulos/Definici%F3n/20>
- <http://consultorjuridico.wke.es/content/Inicio.aspx>
- <http://experto.aranzadidigital.es/maf/app/search/template?stid=all-practicos&stnew=true&crumb-action=reset&crumb-label=all-praticos>
- <http://www.agenciatributaria.es/>
- <http://www.minhap.gob.es/ca-ES/Paginas/Home.aspx>
- <https://www.boe.es/>
- <http://noticias.juridicas.com>
- <http://dogc.gencat.cat/ca>
- <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>
- <http://www.asociaciones.org/component/k2/item/14-retenciones-sobre-el-irpf>