

Fiscalidad de las fundaciones como entidades no lucrativas: tras la reforma introducida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre*

María Jimena Crespo Garrido

Profesora Titular de Hacienda Pública
Universidad de Alcalá

SUMARIO: I. LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS EN LA LEY 49/2002 Y SU REGLAMENTO DE DESARROLLO RD. 1270/2003: 1. *Entidades acogidas al régimen fiscal de fundaciones y asociaciones de utilidad pública. Requisitos.*—II. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES: FINES PERSEGUIDOS, DESTINO DE RENTAS Y ACTIVIDADES DESARROLLADAS.—III. IMPOSICIÓN DIRECTA: 1. *Especialidades aplicables a las rentas societarias: Impuesto sobre Sociedades.*—IV. IMPOSICIÓN INDIRECTA.—V. IMPOSICIÓN LOCAL.—VI. RÉGIMEN FISCAL DE MECENAZGO: 1. *Entidades beneficiarias del mecenazgo.* 2. *Actividades prioritarias de mecenazgo.*—VII. REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE: 1. *Régimen fiscal de las actividades prioritarias de mecenazgo.* 2. *Donativos realizados por personas físicas y/o jurídicas a fundaciones acogidas al régimen especial.* 3. *Tributación en el I.R.PF de las donaciones realizadas por personas físicas a entidades acogidas al régimen de mecenazgo.* 4. *Tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las donaciones realizadas por personas jurídicas a entidades acogidas al régimen de mecenazgo.* 5. *Tributación en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes de las donaciones realizadas por contribuyentes a entidades acogidas al régimen de mecenazgo.*—VIII. CONCLUSIONES.—BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: La reforma fiscal del Impuesto sobre Sociedades ha introducido una sustancial modificación de la fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de aquellas acogidas al régimen de mecenazgo. La novedad más significativa es el impulso fiscal al mecenazgo estimulando el micromecenazgo al establecer una deducción mayor a aquellos que sucesivamente realicen aportaciones a la misma entidad. El tratamiento fiscal favorable a las entidades sin ánimo de lucro es especialmente vigilante con las transferencias de rentas entre sociedades mercantiles y entidades sin ánimo de lucro.

PALABRAS CLAVE: Tributación, mecenazgo, entidades sin ánimo de lucro.

* Resultado del proyecto: I+D+I DER2013-48825-R: «Perspectivas y retos europeos en la regulación jurídica de las fundaciones y del mecenazgo: gobierno, control público, responsabilidad, fiscalidad». Convocatoria de ayudas de Proyectos de Investigación Fundamental no orientada. Investigadores Principales: Juan Cruz Alli Turrillas y Fátima Yáñez Vivero. Y del contrato: «*Estudio económico financiero de la mejora de la empresa en el sector del libro*». Empresa financiadora: DELSA.

ABSTRACT: The Corporate Income Tax reform has introduced a substantial change in the taxation of non-profit organizations income and of those covered under the patronage regimen. The most important modification is the boosting to micropatronage stablishing higher deductions to those taxpayers that make successively contributions to the same entity. The favorable tax treatment to non-profit entities is particularly vigilant with the income transfers between corporations and non-profit entities.

KEY WORDS: Taxes, patronage, non-profit entities.

I. Las entidades no lucrativas en la Ley 49/2002 y su reglamento de desarrollo RD. 1270/2003

El régimen fiscal aplicable a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública está previsto en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. No obstante, la Ley 27/2014 de 27 de noviembre (BOE N.º 288, de 28 de noviembre), reguladora del Impuesto sobre Sociedades recientemente introdujo una serie de modificaciones que afectan a la normativa precedente. Por otra parte, el Reglamento de desarrollo fue aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre (BOE N.º 254 de 23 de octubre), sin perjuicio de los regímenes específicos previstos en los territorios forales del País Vasco y Navarra y en los tratados y convenios internacionales que hayan entrado a formar parte del ordenamiento jurídico interno.

La reciente modificación de la normativa se justifica, en parte, según el Dictamen emitido por el Consejo Económico y Social de 24 de septiembre de 2014; (...) *dada la relevancia del sector fundacional en la economía española, la nueva normativa introduce nuevas exigencias y limitaciones tendentes a evitar la utilización instrumental de la figura jurídica de la fundación para el desarrollo de actividades que no guarden relación con los fines que justifican su existencia. No en vano, a tenor de la citada Memoria de análisis de ha venido detectando prácticas en las que las fundaciones actúan como empresas en el mercado e imputan esas actividades a los fines fundacionales, lo que se traduce en una serie de beneficios fiscales que les permiten actuar en el mercado en mejores condiciones que el resto de empresas. Dichas prácticas, además de suponer una vulneración de las normas de derecho de la competencia, afectan negativamente a las cuentas públicas, así como a la sociedad en su conjunto, como destinataria última de los fines de interés general que deben perseguir las entidades fundacionales.*¹

¹ Dictamen 7/2014 del Consejo Económico y Social, pp. 2 y 3.

Las entidades sin ánimo de lucro acogidas al régimen fiscal especial gozan de una serie de beneficios fiscales para lo cual han de cumplir una serie de requisitos subjetivos y objetivos, que más adelante se indican.

1. Entidades acogidas al régimen fiscal de fundaciones y asociaciones de utilidad pública. Requisitos

El artículo 2 de la Ley 49/2002 prevé que el ámbito de aplicación de la norma se extiende a:

a) Fundaciones², definidas como organizaciones con personalidad jurídica, desde la inscripción de su Escritura Pública en el Registro de Fundaciones, constituidas sin ánimo de lucro³, por voluntad de sus creadores, cuyo patrimonio está afectado a la realización de fines de interés general.

b) Asociaciones declaradas de utilidad pública según el artículo 32 y ss de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación.

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo que tengan forma jurídica de fundación o asociación.

d) Las federaciones deportivas españolas y las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas.

² Las Comunidades Autónomas que tienen su propia Ley de Fundaciones son: 1. Canarias (Ley 2/1998, de 8 de abril). 2. Castilla y León (Ley 13/2002, de 15 de julio). 3. Cataluña (Ley 5/5001, de 5 de mayo). 4. Galicia (Ley 7/1983, de 22 de junio). 5. Madrid (Ley 1/1998, de 2 de marzo). 6. Navarra (Ley Foral 10/1996, de 2 de julio). 7. País Vasco (Ley 12/1994). 8 Valencia (Ley 8/1998). Blázquez (2012), pp. 26.

³ A efectos de la aplicación del régimen fiscal, el artículo 3.6 de la Ley 49/2002, prevé que no se consideran entidades sin ánimo de lucro aquellas cuyo régimen jurídico permita, en el supuesto de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, excepto que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo. «Esta defensa del artículo 39 CC nos lleva a plantear la pregunta de si es o no superior la voluntad del fundador frente a cualquier otra regla o incluso frente a la ley. En el ámbito legal, se ha visto la prioridad en los artículos 37 y 39 CC. Si bien, la voluntad fundacional vuelve a hacer acto de presencia, en lo relativo a su preeminencia, en el Decreto 2930/1972, de fundaciones culturales privadas, al disponer en su artículo 55.3 que “cuando el fundador haya previsto el destino de los bienes fundacionales para el supuesto de extinción de la Institución, el expediente se concretará en acreditar la forma como se dará cumplimiento a la voluntad del fundador, limitándose la competencia del Protectorado a exigirlo y a disponer su inscripción en el registro”. Hoy derogado expresamente por el RFCE de 2005. Otra muestra del respeto a la voluntad del fundador se encontraba en el Código de Derecho Canónico de 1893, al contemplar en el canon 1.303.2 el supuesto de reversión de bienes fundacionales a persona jurídica, pero precisaba: “... a no ser que fuera otra la voluntad del fundador expresamente manifestada”», SERRANO CHAMORRO (2010), pp. 327 y ss.

- e) El Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- f) Entidades eclesiásticas como la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan firmados acuerdos de cooperación con el Estado Español⁴.
- g) Las federaciones⁵ y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos anteriores.
- h) Cruz Roja Española, ONCE, la Obra Pía de los Santos Lugares y las entidades benéficas de construcción.

Para que a todas las anteriores entidades les sea de aplicación el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos⁶ deben cumplir una serie de requisitos.

—*Requisitos*

El artículo 3.1 de la Ley 49/2002 y los artículos 3 y 5 del RD 1270/2003 prevén que para poder aplicar el régimen fiscal especial, las anteriores entidades deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Deben perseguir fines de interés general⁷, considerando como tales, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del te-

⁴ Este régimen fiscal se aplica a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español. Además, pueden acogerse a este régimen sus entidades que, cumpliendo los requisitos exigidos para el resto de entidades no lucrativas y se dediquen a: actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social. En concreto, el régimen fiscal es aplicable a:

1.º Entidades y asociaciones religiosas comprendidas en el Acuerdo Internacional, con la Santa Sede sobre asuntos económico, artículo V suscrito por el Estado Español.

2.º Las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España. (Ley 24/1992, art. 11.5).

3.º Las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas. (Ley 25/1992, art. 11.5)

4.º La Comisión Islámica de España, así como sus comunidades, miembros y las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las mismas (Ley 26/1992, art. 11.4).

⁵ Sin embargo, la declaración de utilidad pública de una federación de asociaciones no supone que las asociaciones que la integran tengan la misma condición (DGT, CV 28/1/05).

⁶ El régimen de las entidades parcialmente exentas está regulado en el Capítulo XV del Título VII del TRLIS. Su régimen se caracteriza por establecer la exención de algunas rentas, no siéndoles de aplicación el régimen previsto en la Ley 49/2002. Entre otras entidades se incluyen; las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores, los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 2 de la Ley 27/1984, las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan con los requisitos establecidas por su normativa reguladora y la entidad de derecho público Puertos del Estado y las autoridades portuarias.

⁷ La DGT entiende que «El requisito establecido en el apartado 1.º del artículo 3 de la citada norma exige que sea la propia fundación directamente la que persiga fines de interés

rrorismo y actos violentos, de asistencia social e inclusión, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo de promoción del voluntariado o las orientadas a la gestión forestal sostenible.

b) Deben destinarse⁸ a los fines de interés general al menos del 70% de los ingresos procedentes de: explotaciones económicas, transmisiones de bienes y derechos de su titularidad, sin incluirse las obtenidas de la transmisión de inmuebles en los que la entidad desarrolla su actividad, e ingresos por cualquier otro concepto, deducidos los gastos correspondientes⁹.

c) La entidad no puede desarrollar explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

d) Los destinatarios de las actividades no pueden ser los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta de cuarto grado incluido.

general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar los ingresos a otras fundaciones» Contestaciones de 14 de abril de 2005 (CV0618/2005), de 13 de enero de 2006 (CV0062/2006) y de 16 de noviembre de 2006 (CV2282/2006).

⁸ La DGT según contestación de 20 de septiembre de 2006 (CV1874/2006) *Se trata de una fundación cuyo fin es la asistencia y educación de personas desfavorecidas. Ha transmitido tres inmuebles y tiene previsto invertir gran parte del importe obtenido con dicha transmisión en la compra de participaciones de una entidad mercantil cuyo objeto social va a ser la atención de ancianos, uno de los fines de la fundación. Por tanto, la cuestión radica en determinar si, a través de su participación mayoritaria en esta entidad mercantil la fundación realiza dichos fines de interés general y si las rentas obtenidas por dicha transmisión se entienden destinadas a los fines de interés general, de acuerdo con el requisito que estamos analizando. En relación con el primer requisito se reproduce la idea de que la norma exige que sea la propia fundación directamente la que persiga fines de interés general sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar sus rentas a la adquisición de participaciones en entidades mercantiles que desarrollen dichos fines. Respecto del requisito del destino de rentas en su porcentaje del 70%, se incumple con la adquisición de participaciones descritas.* Blázquez (2012), p. 59.

⁹ La CV2077/2008 hace referencia al incumplimiento de este requisito. La fundación consultante tiene por finalidad el estudio y la realización de actividades que propicien el desarrollo socioeconómico de los habitantes de una determinada provincia. En el año 2004 uno de sus patronos dona el pleno dominio de unas fincas incorporadas a una Junta de Compensación. Para obtener rendimientos de este patrimonio, la fundación promovió en estas fincas la construcción de viviendas, garajes, trasteros y locales, que se venden a una promotora en 2007 aunque no estaban completamente terminados. El importe de la venta supera el 40% de los ingresos totales de la entidad. En 2008 se plantea la venta del resto de la obra en curso, representando esta actividad más de un 40% de los ingresos de la fundación. La Contestación de 6 de noviembre a la consulta señala que la citada promoción de viviendas constituye una explotación económica, con independencia de que la citada actividad se desarrolle en unos terrenos que formen parte de la dotación fundacional, y por tanto, en está exenta. El desarrollo de esta actividad económica no exenta que excede del 40% de sus ingresos impide la aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002 en el ejercicio o ejercicios en los que se produzcan los citados incumplimientos.

e) Los cargos de patrono¹⁰, representante estatutario y miembros del órgano de gobierno deben ser gratuitos¹¹.

f) En caso de disolución la totalidad de su patrimonio se debe destinar a: las entidades consideradas como beneficiarias del mecenazgo o las entidades públicas de naturaleza fundacional que persigan fines de interés general. En ningún caso cabe la reversión del patrimonio al aportante o a sus herederos o legatarios excepto si se hace a favor de una entidad beneficiaria de mecenazgo.

g) Existen otros requisitos como es la necesidad de inscripción en el registro correspondiente, el cumplimiento de las obligaciones contables correspondientes, la obligación de rendición de cuentas y de elaboración de una memoria económica.

Aquellas entidades que, cumpliendo los requisitos establecidos, se acojan al régimen fiscal especial, podrán gozar de los beneficios que se enumeran más adelante.

¹⁰ El artículo 17, en su apartado 1, recoge expresamente por primera vez una serie de principios de buen gobierno que deberán guiar la actividad de los miembros del patronato. Junto a ello, mantiene las reglas de responsabilidad solidaria y acción de responsabilidad de los patronos (apartados 2 y 3). Además incorpora novedosamente la posibilidad de que los acreedores de la fundación puedan entablar también la acción de responsabilidad de los patronos (apartado 4). A juicio del CES, aunque el apartado 2 fija la responsabilidad de los patronos, sean personas físicas o jurídicas, no se contiene en el conjunto de la regulación del artículo lo que sería una distinción conveniente entre los miembros del patronato que ostentan la condición de patronos y aquellos, en su caso, que actúan en representación de un patrono persona jurídica, quienes también deben acomodar su desempeño al deber de diligencia y a los principios de buen gobierno. En opinión de este Consejo, sería deseable que la regulación de la responsabilidad sienta claramente que la misma recae en los patronos personas jurídicas y no sobre las personas físicas que las representan en el seno de la fundación siempre que estas actúen cumpliendo un mandato de la persona jurídica. Por otra parte, el CES llama la atención acerca de que lo dispuesto en el apartado 4 podría dar lugar asimismo a una interpretación no deseada. Así, este Consejo, aun entendiendo que en este apartado el Anteproyecto contempla estrictamente una acción procesal que los acreedores pueden ejercitar, en los supuestos de insuficiencia patrimonial, por daños causados mediando culpa o negligencia de los patronos, como por ejemplo algunas infracciones incluidas en el régimen sancionador, considera conveniente que se mejore la redacción del mismo en este sentido, a fin de alejar cualquier posibilidad de interpretación en términos de responsabilidad objetiva. Dictamen CES 7/2014, p. 14.

¹¹ La exigencia de gratuidad tiene excepciones. El párrafo segundo del artículo 3.5 excluye de la gratuidad a las federaciones deportivas y, sobre todo, debe respetar el régimen específico establecido de las asociaciones declaradas de utilidad pública en el artículo 32 de la Ley Orgánica 1/2002, que tal y como ha reconocido la DGT en su Contestación de 13 de mayo de 2008 (Consulta Vinculante 0956/2009 supone que los representantes legales puedan percibir remuneraciones, siempre y cuando no sea con cargo a subvenciones o fondos públicos. Blázquez (2012), p. 108.

II. Beneficios fiscales aplicables: Fines perseguidos, destino de rentas¹² y actividades desarrolladas

El artículo 3.2 de la Ley 49/2002 establece que deben destinarse a los fines de interés general¹³, al menos, el 70%¹⁴ de las siguientes rentas e ingresos:

a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollan¹⁵. No obstante, los beneficios obtenidos por las asociaciones derivados del ejercicio

¹² EL CES indica que: *El riesgo de alumbrar un marco legal de las fundaciones con un excesivo cúmulo de cautelas y limitaciones se pone de manifiesto también, a juicio del CES, en la regulación de otros aspectos clave del Anteproyecto, entre otros el tratamiento de las actividades mercantiles, imprescindibles en numerosos casos como instrumentos para garantizar la viabilidad del cumplimiento de los fines fundacionales, el destino de los ingresos generados o la contratación con personas o entidades que mantienen determinados vínculos con la fundación, como se aborda con más concreción en las observaciones de carácter particular. El tratamiento previsto para estos aspectos resulta en exceso complejo y, en algunos elementos, incluso ambiguo, y en todo caso suscita dudas sobre la idoneidad para satisfacer los fines que busca el Anteproyecto. Fines como son, entre otros, evitar posibles prácticas de dudoso encaje en el marco de libre competencia y de transparencia en la actividad fundacional y en el tráfico mercantil, que este Consejo comparte y avala plenamente, pero que considera que se podrían alcanzar con más garantías y menores riesgos mediante, por ejemplo, una mejor regulación que se asegure la identidad y la correspondencia entre los fines recogidos estatutariamente y las actividades que efectivamente llevan a cabo las fundaciones. (...) hubiera sido deseable que el dictamen de la regulación sustantiva y procedimental de las fundaciones recogida en este Anteproyecto se acompañara de la futura normativa fiscal aplicable a estas entidades, al objeto de poder contar con una perspectiva global del marco regulador de las fundaciones.* Dictamen 7/2014, p. 10.

¹³ El Anteproyecto incorpora como novedad, en el apartado 4 del artículo 22, la obligación de las fundaciones de contar con una página web en la que conste información de sus actividades, sus cuentas anuales, sus miembros y las subvenciones y ayudas públicas recibidas. Asimismo, en su apartado 5, establece el deber de aprobar y difundir códigos de buen gobierno. (...) considera que puede resultar excesiva esta exigencia de forma generalizada a todo tipo de fundaciones, con independencia de su dimensión y medios, estimando aconsejable que se consideren vías alternativas tales como la utilización de portales web que ya existen con las suficientes garantías en su funcionamiento y gestión. (...) el CES considera que la aprobación y difusión de códigos de buen gobierno sería más correcto considerarla una herramienta que las fundaciones asuman voluntariamente, haciendo con ello visible su propósito de transparencia hacia terceros y hacia la sociedad en su conjunto máxime teniendo en cuenta que en muchos casos dichos códigos se recogen ya en los estatutos y el carácter público de estos. Dictamen 7/2014, p. 14.

¹⁴ El CES considera confusa la redacción de este precepto, en la medida en que no queda claro a qué se refiere con los términos «ingresos del excedente»; indeterminación que, a su juicio, podría dar lugar a discrecionalidad administrativa. Dictamen 7/2014, p. 16.

¹⁵ El artículo 23 determina las actividades de la fundación, diferenciando entre actividades propias y aquellas que realiza la fundación en cumplimiento de sus fines, no orientadas a la obtención de beneficios, y actividades mercantiles, orientadas a la obtención de beneficios como fuentes de financiación, siempre que el objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de los mismos. A juicio de este Consejo, una adecuada delimitación de las actividades realizadas por las fundaciones puede contribuir a combatir las prácticas abusivas que en ocasiones realizan algunas fundaciones, al actuar como verdaderas empresas en el mercado e imputar esas actividades a los fines funda-

de actividades económicas, incluidas las prestaciones de servicios, deben destinarse exclusivamente, al cumplimiento de sus fines, sin que quepa en ningún caso su reparto entre los asociados ni entre sus cónyuges o parejas de hecho, ni entre sus parientes, ni su cesión gratuita a personas físicas o jurídicas con interés lucrativo, como establece al artículo 13 de la LO 1/2002.

b) Rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En estas rentas no se incluyen las obtenidas por la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolla la actividad propia de su objeto o finalidad específica, a condición de que el importe de la transmisión se reinvierta en inmuebles en los que la entidad continúe desarrollando su objeto o finalidad

c) Ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de los mismos, así como la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, gastos de personal, otros gastos de gestión, gastos financieros y tributos, en lo que contribuyan a la obtención de tales ingresos.

El resto de rentas o ingresos obtenidos por estas entidades deben destinarse a incrementar la dotación patrimonial o reservas. El plazo para destinar el importe de dichas rentas o ingresos a fines de interés general es el comprendido entre el inicio del ejercicio en el que se hayan obtenido y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

Este régimen, de acuerdo a lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la Ley 49/2002 y el artículo 1 y disposición adicional única del RD 1270/2003, es voluntario y pueden aplicarlo aquellas entidades que, cumpliendo los requisitos, opten por el mismo y lo comuniquen a la Administración mediante la correspondiente declaración censal. Ejercitada la opción, el régimen se aplica al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de la presentación de la declaración censal y a los períodos sucesivos mientras no se renuncie al mismo. Para aquellos impuestos no periódicos, el

cionales, tal y como recoge la Memoria de análisis de impacto que acompaña al Anteproyecto. Sin embargo, el CES considera que tal y como está redactado este precepto, resulta confusa y ambigua la diferenciación entre ambos tipos de actividades y la regulación resultante puede ser problemática para la gestión y viabilidad de numerosas fundaciones.(...) el apartado 6 de este artículo señala que no podrá entenderse que las actividades de la fundación se realizan en cumplimiento de sus fines cuando consistan en actividades desarrolladas por sociedades mercantiles, lo que deja desprotegidos a algunos tipos de fundaciones, como son fundamentalmente las de carácter social (...) el CES estima necesario que el Anteproyecto delimite con mayor precisión y claridad lo que se entiende por actividades propias de la fundación y por actividades mercantiles. Dictamen 7/2014, p. 15.

régimen fiscal se aplica a los hechos impositivos producidos durante los períodos impositivos antes referidos.

El incumplimiento de alguno de los requisitos anteriores determina la pérdida del régimen especial y la obligación de ingresar todas las cuotas de los impuestos de los que se benefició por la aplicación del régimen especial.

III. Imposición directa

1. *Especialidades aplicables a las rentas societarias: Impuesto sobre Sociedades*

Los artículos del 5 a 13 de la Ley 49/2002 establecen la forma de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades acogidas a este régimen.

Según el artículo 6.12 y la disposición adicional 12.^a 2 y el artículo 4 y disposición adicional única del RD 1270/2003 gozan de exención las siguientes rentas:

a) Las derivadas de: donativos y donaciones recibidos para colaborar a los fines de la entidad¹⁶, las aportaciones y donaciones en concepto de dotación patrimonial, recibidas en el momento de su constitución o en un momento posterior, las ayudas recibidas en virtud de convenios de colaboración empresarial y de los contratos de patrocinio publicitario, las cuotas satisfechas por los asociados¹⁷, benefactores o colaboradores, las subvenciones a excepción de las destinadas a la realización de actividades económicas.

¹⁶ La Contestación de la DGT de 16 de marzo de 2011 CV 0668/2011 en la que se hace referencia a una donación temporal de un usufructo con carga onerosa de una fundación a otra fundación. La DGT entiende que «la cesión gratuita de derecho de usufructo temporal de determinados bienes inmuebles equipado para la docencia no tendrá ningún efecto fiscal en sede de la donante, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 6.3 y 8.2.^a) de la Ley 49/2002, en la medida en que se trata de una cesión no vinculada a ninguna explotación económica sujeta y no exenta. Tampoco tendrá efecto fiscal alguno en sede de la donataria, en la medida en que dicha donación será recibida para colaborar en la actividad ordinaria de dicha fundación (enseñanza universitaria), en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.1.^a) de la Ley 49/2002.

En definitiva, la DGT distingue si lo donado afecta a una explotación económica exenta o a una gravada, admitiendo la exención en el primer supuesto. Blázquez (2012), p. 243.

¹⁷ Establece la STSJ de Cataluña de 14 de noviembre de 2005, con relación a una asociación deportiva, que el pago del precio por el asociado se traduce en la incorporación como socio del beneficiarios del servicio, y en cuanto a los socios precedentes, la aportación se traduce en un beneficio en tanto se integra en el patrimonio del que se sirven o utilizan, por lo que “el beneficio de los asociados excluye el ánimo de lucro de la entidad, de la

b) Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son: dividendos, participaciones en beneficios, intereses y cánones. El arrendamiento de bienes inmuebles están exentos.¹⁸

c) Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las rentas generadas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

d) Las obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas exentas¹⁹.

e) Las que deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos, siempre que procedan de rentas exentas.

f) Tratándose de federaciones deportivas españolas, federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas.

Las rentas exentas no están sometidas a retención o ingreso a cuenta.

El tipo de gravamen al que se somete la base imponible de entidades sin fines lucrativos es del 10%, dando lugar a la cuota íntegra sobre la que se aplican las deducciones y bonificaciones:

—Deducciones para evitar doble imposición internacional.

—Bonificaciones.

—Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

El resultado de aplicar los anteriores beneficios fiscales da lugar a la cuota líquida del período impositivo.

El artículo 40 y la disposición transitoria 34.^am de la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé que estas entidades están obligadas a realizar los pagos fraccionados que corresponden, en igualdad de condiciones con cualquier

misma forma que lo excluirá si los beneficios se tradujeran en ingresos procedentes de personas no asociadas. La entidad tiene ánimo de lucro porque su finalidad es el beneficio de sus asociados». Blázquez (2012), p. 145.

¹⁸ El artículo 3.3 de la Ley 49/2002 señala que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye explotación económica. En el mismo sentido la DGT en CV0176/2006 establece que «dado que la actividad de arrendamiento del patrimonio inmobiliario no tiene, a efectos de la Ley 49/2002, la consideración de explotación económica, las rentas derivadas de la misma, al encuadrarse en los punto 2.º y 3.º del artículo 6, quedarían exentas».

¹⁹ La DGT en CV 1447/2008 determina que quedarán exentas las rentas derivadas de transmisiones realizadas en el ejercicio de una explotación económica exenta, ya que estas rentas tienen el mismo tratamiento fiscal que cualquier otra derivada de la explotación económica que la entidad desarrolle. Abundando en este argumento las CV2254/2207 y la CV0853/2008 señalan que solo tributan las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, por lo que sí estarán exentas en el caso de explotaciones exentas.

contribuyente. De manera que se prevén dos modalidades de determinación de los mismos:

1.º Calculándolos sobre la cuota íntegra del último período cuyo plazo de declaración haya vencido, minorado en las deducciones y bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta. El tipo aplicable para 2015 es del 19%, reduciéndose en 2016 al 17%.

2.º Los pagos fraccionados calculados sobre la base imponible²⁰ del período de los 3,9 u 11 primeros meses de cada año natural. Estos pagos fraccionados serán los que resulten de multiplicar 5/7 el tipo de gravamen de la entidad redondeado por defecto.

IV. Imposición indirecta

El artículo 45.1.A.b del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y los artículos 89, 90 y 95.8 del Reglamento regulador del impuesto establece que las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen fiscal especial y las entidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado están exentas del Impuesto en sus tres modalidades; Transmisión Patrimonial Onerosa, Operación Societaria y Acto Jurídico Documentado. En cualquier caso, cualquiera de estas entidades debe acreditar su derecho a la exención mediante la presentación junto con la autoliquidación del importe.

V. Imposición local

El artículo 15 de la Ley 49/2002 y el artículo 2 y disposición única del RD 1270/2202 establecen que, sin perjuicio de los beneficios establecidos con carácter general en la Ley Haciendas Locales, establecen los siguientes beneficios fiscales:

1.º En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: gozan de exención aquellos inmuebles de los que sean titulares las entidades sin fines de lucro siempre que no estén afectos a las actividades económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

²⁰ Para 2015 se integrarán en la base imponible del período el pago fraccionado del 25% del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes a los que les resulte de aplicación la exención. Se integrará el 100% del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo que correspondan a participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades residentes a los que resulte de aplicación la exención.

2.º Impuesto sobre Actividades Económicas. Las entidades que realicen actividades sin fines de lucro están exentas del impuesto por las actividades económicas que lo estén en el Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que estén obligados a presentar la declaración de alta en la matrícula del impuesto y la declaración de baja, en el caso de cese de la actividad.

3.º Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Están exentos de este impuesto los incrementos de valor de los bienes pertenecientes a una entidad sin fines lucrativos. En la transmisión de terrenos, o constitución de derechos reales de goce limitativos de dominio sobre los mismos, a título oneroso, por estas entidades, la exención está condicionada a que los terrenos cumplan las condiciones necesarias para que les sea de aplicación la exención del IBI, es decir, que no estén afectos a actividades económicas gravadas en el Impuesto sobre Sociedades.

Para la aplicación de las exenciones en el IBI y en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es preceptiva la comunicación al ayuntamiento correspondiente de la opción por la aplicación del régimen especial, así como del cumplimiento de los requisitos necesarios. En el caso del IAE la comunicación se entiende realizada con la presentación de la declaración censal para ejercitar la opción o, en su caso, la renuncia al régimen especial ante la Administración tributaria.

En ningún caso estarán exentas de los impuestos antes referidos las rentas que a las que no les sea de aplicación la exención en el Impuesto sobre Sociedades.

VI. Régimen fiscal de mecenazgo

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE n.º 288) que modifica parcialmente el Impuesto sobre Sociedades introduce, con efectos de 1 de enero de 2015, modificaciones a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, fundamentalmente en lo referido al porcentaje de deducción aplicable en las donaciones realizadas tanto por personas físicas como por entidades con personalidad jurídica a entidades sin fines de lucro.

1. Entidades beneficiarias del mecenazgo

La Ley 49/2002 complementa el régimen de entidades sin fines lucrativos con la regulación del régimen fiscal aplicable a otras formas de mecenazgo, en el que se incluyen las siguientes partidas:

—Los gastos derivados de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general celebrados con entidades calificadas como beneficiarias del mecenazgo, que son deducibles en la base imponible de la imposición personal de la persona o entidad que soporta el gasto.

—Los gastos en actividades de interés general.

—Los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público²¹.

En cuanto a las entidades beneficiarias del mecenazgo, el artículo 16 de la Ley 49/2002 estableció que se aplican a los donativos, donaciones y aportaciones que se hagan a favor de las entidades siguientes:

- a) Entidades sin fines de lucro a las que les sea de aplicación el régimen fiscal especial
- b) El Estado, las CC.AA. y las Entidades Locales, así como los organismos autónomos del Estado y las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a ellas.
- d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

Las Disposiciones Adicionales 5.^a a 7.^a, 9.^a y 10.^a, 18.^a y 19.^a de la Ley 49/2002 establecen que pueden considerarse como entidades beneficiarias del mecenazgo las siguientes:

- a) La Cruz Roja Española y la ONCE.
- b) La Obra Pía de los Santos Lugares.
- c) Los Consorcios Casa de América, Casa de Asia, «Institut Europeu de la Mediterrània» y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.
- d) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- e) Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en el Acuerdo Internacional con la Santa Sede sobre asuntos económicos, artículos IV y V y

²¹ LEFEBVRE (2015a), p. 2089.

las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

- f) El Museo Nacional del Prado.
- g) El Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.
- h) Las entidades sin fines de lucro constituidas con motivo del acontecimiento «Salida de la Vuelta al Mundo a Vela Alicante 2011» por la entidad organizadora o por los equipos participantes, durante la celebración del acontecimiento, de acuerdo a lo previsto en el RD Leg.2/2011, dis. adic. 28.º1.b.
- i) El Consorcio Alicante, Vuelta al Mundo de Vela (R.D. Leg. 2/2011, disp. adic.28.ª 5)

2. *Actividades prioritarias de mecenazgo*

En cuanto a las actividades prioritarias de mecenazgo, la Ley de Presupuestos Generales de cada año establece la relación de entidades que se benefician del régimen. Los programas previstos como prioritarios para 2015, de acuerdo a lo previsto en la disposición adicional 52.ª de la Ley 36/2014, se encuentran:

- a) Actividades realizadas por el Instituto Cervantes para la promoción de la lengua y cultura española, mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.
- b) La promoción y difusión de lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español, realizadas por las Comunidades Autónomas.
- c) Las conservación, restauración o rehabilitación de bienes del Patrimonio Histórico Español, así como las que se incluyan previo acuerdo con el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y el Ministerio de Industria, Energía y Turismo.
- d) Programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas.
- e) Los proyectos y actuaciones de las Administraciones Públicas destinados a la promoción de la Sociedad de la Información, particularmente aquellos prestados por medios informáticos, telemáticos o a través de Internet.
- f) La investigación, desarrollo e innovación en las Infraestructuras Científicas relacionadas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015.

g) La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación para el período 2013-2020 realizados por entidades reconocidas por el Ministerio de Hacienda y por el Ministerio de Economía y Competitividad.

h) El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevada a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y Tecnología.

i) Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvenciones por parte de las Administraciones Públicas.

j) Las actividades de fomento, promoción y difusión de artes escénicas y musicales llevadas a cabo o apoyadas por Administraciones Públicas.

k) Las actividades realizadas por la Biblioteca Nacional de España, de acuerdo a lo establecido en el RD 1638/2009, por el que aprueba su estatuto.

l) Las llevadas a cabo por la Fundación CEOE en colaboración con el Consejo Superior de Deportes y la Asociación de Deportistas en el marco de «España Compite en la empresa como en el deporte».

m) Las efectuadas por la Agencia Española de Cooperación para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible y las llevadas a cabo para el desarrollo de las relaciones culturales y científicas.

n) Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el Programa de Becas «Oportunidad al Talento», así como las actividades culturales desarrolladas en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, el Espacio Cultural «Cambio de Sentido» y la Exposición itinerante «El Mundo Fluye». Para todas estas actividades los porcentajes y límites de las bases de deducción se elevan cinco puntos porcentuales.

o) Las actividades realizadas por el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

VII. Reforma introducida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE n.º 288) que modifica parcialmente el Impuesto sobre Sociedades introduce, con efectos de 1 de ene-

ro de 2015, modificaciones a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, fundamentalmente en lo referido al porcentaje de deducción aplicable en las donaciones realizadas tanto por personas físicas como por entidades con personalidad jurídica a entidades sin fines de lucro.

1. Régimen fiscal de las actividades prioritarias de mecenazgo

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar hasta cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de la deducción, que según la naturaleza del donante serán los siguientes:

a) Persona física. El porcentaje es del 80% sobre el 35% de deducción de la cuota con el límite del 15% de la base liquidable para el período impositivo 2015. Para aquellos a los que proceda la aplicación de una deducción del 32,5% se les aplicará el 55%/32,5%, con el mismo límite de base.

b) En el caso de personas jurídicas o entidades no residentes con establecimiento permanente, el porcentaje de deducción de la cuota íntegra es del 40% de la base de la deducción, siendo el límite de la base el 15% de la base imponible del período.

c) Si el donante es una persona o entidad no residente sin establecimiento permanente el porcentaje de la deducción es del 35%/80% de la base de la deducción, siendo el límite de dicha base el 15% de la base imponible del conjunto de declaraciones presentadas en el plazo de un año desde la fecha en la que el donativo se haya realizado.

2. Donativos realizados por personas físicas y/o jurídicas a fundaciones acogidas al régimen especial

El artículo 17 de la Ley 49/2002 establece que los donativos, donaciones y aportaciones realizadas por personas físicas o jurídicas en favor de entidades beneficiarias del régimen de mecenazgo serán deducibles de las cuotas de su imposición personal, siempre que sean irrevocables²², puras y simples y se materialicen en:

²² El apartado 2 del artículo 17 establece que en el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil (artículos 644 y ss), el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora.

Esta regularización procede también en el caso de separación voluntaria de asociados de una asociación, cuando tengan derecho a percibir la participación patrimonial inicial u otras

a) Donativos y donaciones, dinerarios, de bienes o derechos. Siendo su base de deducción, según establece el artículo 18 de la Ley, el importe que se entregue.

b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no comporten el derecho a percibir una prestación presente o futura. Siendo el importe de estas la base de la deducción.

c) La constitución de derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación. La base de la deducción es el valor contable que los bienes tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado de acuerdo a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Si el derecho real se ha constituido sobre bienes inmuebles, la base de deducción la constituirá el importe anual que resulte de aplicar en cada uno de los períodos impositivos de su duración, el 2% al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo. Si el derecho real está constituido sobre valores, la base de deducción la constituirá el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos de duración. En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, la base de deducción estará compuesta por el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero en cada período impositivo al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución, de acuerdo a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

d) Donativos o donaciones que formen parte del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural l incluidos en el Inventario General al que se refiere la Ley de Patrimonio Histórico (Ley 15/1985, de 25 de junio). La base de la deducción la configurará la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

e) Donativos o 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 base de la deducción se determinará de la misma forma que en el apartado anterior y, en el caso de aquellos bienes culturales que no formen parte del PHE, la Junta valorará la suficiencia de la calidad de la obra.

aportaciones económicas realizadas distintas de la propia cuota de asociado (LO 1/2002, artículo 23.2) (Lefebvre, 2015a).

Con independencia de las valoraciones dadas en cada uno de los casos anteriores, la base de la deducción tendrá como límite máximo el valor normal de mercado del bien o derecho en el momento de la transmisión.

3. *Tributación en el I.R.P.F. de las donaciones realizadas por personas físicas a entidades acogidas al régimen de mecenazgo*

Las personas físicas que realicen donaciones a entidades acogidas al régimen de mecenazgo, podrán deducirse de la cuota íntegra de su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los porcentajes aplicables a la base de la deducción que se enumeran a continuación. El artículo 19 de la Ley 49/2002 establece, según la modificación introducida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (BOE n.º288, de 28 de noviembre) que el porcentaje de deducción aplicable en 2015 será del 27,5% se elevará al 30%²³ a partir del ejercicio 2016. Se establece un porcentaje incrementado de deducción para los primeros 150 euros de donación que se sitúa en el 50 y 75% para 2015 y los ejercicios siguientes, respectivamente. Aplicándosele el 27,5% y el 30% al resto de la base de la deducción que exceda de 150 euros, siempre que se trate de donaciones plurianuales realizadas a la misma entidad durante tres años.

Con el ánimo de estimular las donaciones realizadas a las mismas fundaciones durante varios ejercicios consecutivos se eleva el porcentaje de deducción aplicable a las actividades y programas prioritarios de mecenazgo (D.A. 51.ª LPGE) permitiéndose una deducción del 55% para los primeros 150 euros y al resto de la base de deducción se aplica el 32,5%.²⁴

Se incrementarán en cinco puntos porcentuales las donaciones realizadas a universidades públicas o dependientes de entidades sin ánimo de lucro, condicionado a los siguientes requisitos:

- i) Que la entidad sin fines lucrativos de la que depende la universidad haya comunicado la opción de acogerse al régimen especial.
- ii) Que estas universidades desarrollen enseñanzas de doctorado o tercer ciclo de estudios universitarios y,
- iii) Que la universidad destine el importe del donativo o el bien o derecho donado a programas de investigación universitaria y doctorado, destino

²³ Con anterioridad el porcentaje de deducción en el IRPF para las personas que realizaran estas donaciones era del 25%.

²⁴ Estos porcentajes se elevan al 30% y 35% en 2016, respectivamente.

que deberá constar en el certificado que haya de expedir para justificar el donativo recibido.

La base de la deducción en ningún caso puede exceder el 10% de la base liquidable del contribuyente.

Por otro lado, el artículo 23 de la Ley 49/2002 prevé la exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones. De manera que las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de aquellos y se hayan realizado a favor de entidades beneficiarias de mecenazgo, están exentas.

De igual forma están exentos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos de valor que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de terrenos, la constitución o transmisión de derechos reales de goce, limitativos de dominio, realizados con ocasión de donaciones y aportaciones en favor de estas entidades²⁵.

4. Tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las donaciones realizadas por personas jurídicas a entidades acogidas al régimen de mecenazgo

El artículo 20 de la Ley 49/2002, según la redacción dada por la disposición transitoria 5.^a de la Ley 27/2014 prevé que las personas jurídicas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tienen derecho a deducir de su cuota íntegra, minorada en las deducciones por doble imposición, bonificaciones y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades el 35% de la base de deducción, pudiendo absorber la totalidad de la cuota del período. Este porcentaje de deducción a partir del 1 de enero de 2015 es del 37,5%²⁶ si se han realizado donaciones a la misma entidad durante los dos años anteriores.

Las cantidades que no hayan podido deducirse por insuficiencia de cuota líquida, podrán deducirse en períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Respecto a la base de la deducción, esta tiene como límite el 10% de la base imponible del período. En aquellos casos en los que la base de la deducción exceda de este límite, el exceso podrá aplicarse en los 10 años siguientes sucesivos, respetando los límites anteriores.

²⁵ La Ley 8/2007 en su artículo 12.3 extendiendo esta exención a las ganancias patrimoniales generadas en las donaciones realizadas a favor de los partidos políticos.

²⁶ Este porcentaje a partir de 2016 se eleva al 40%.

De acuerdo a lo previsto en el artículo 12.2 de la LO 8/2007 esta deducción es aplicable a las donaciones realizadas por personas jurídicas a los partidos políticos, ya sean donaciones monetarias, bienes o derechos.

Las donaciones realizadas por las personas jurídicas en favor de universidades dependientes de entidades sin fines de lucro se incrementan en cinco puntos porcentuales con los mismos requisitos previstos para personas físicas, según lo previsto en la disposición adicional 19.^a de la LO 4/2007.

Por otro lado se prevé la exención de las posibles ganancias patrimoniales que pudieran surgir con motivo de las donaciones realizadas. En este sentido, el artículo 23 de la Ley 49/2002 declara exentas las rentas positivas puestas de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo.

La exención también abarca a las rentas positivas generadas en las donaciones realizadas a favor de los partidos políticos.

Estos incrementos patrimoniales están exentos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos en la constitución o transmisión de derechos reales de goce, limitativos del dominio, realizados con ocasión de donaciones y aportaciones en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo.

5. *Tributación en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes de las donaciones realizadas por contribuyentes a entidades acogidas al régimen de mecenazgo*

El artículo 21 de la Ley 49/2002 establece que los contribuyentes no residentes tienen derecho a practicar una deducción por las donaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias de mecenazgo, aplicable de diferente forma según la entidad tenga establecimiento permanente en territorio español:

1. Si la entidad carece de establecimiento permanente la deducción se aplicará según la escala prevista para las deducciones realizadas por personas físicas.

2. Si la entidad no residente cuenta con establecimiento permanente en territorio español, la deducción aplicable será la correspondiente a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Las donaciones realizadas por contribuyentes no residentes en favor de universidades dependientes de entidades sin fines de lucro se incrementan en

cinco puntos porcentuales con los mismos requisitos previstos para personas físicas, según lo previsto en la disposición adicional 19.^a de la LO 4/2007.

Esta deducción también es aplicable a las donaciones realizadas a partidos políticos.

VIII. Conclusiones

El régimen fiscal aplicable a las entidades sin ánimo de lucro permite una baja fiscalidad a aquellas entidades que no persigan un beneficio económico en el desarrollo de sus actividades.

La necesidad de establecer exigencias y limitaciones que impidan o eviten la utilización instrumental de las fundaciones que realicen actividades mercantiles que no guardan relación con el objeto social, es el motivo prioritario por el que se ha propuesto esta reforma.

La reforma prevista para las fundaciones, según el Dictamen del Consejo Económico y Social debería ser objeto de una revisión antes de ser aprobada.

Para las entidades sin ánimo de lucro, acogidas al régimen de mecenazgo, en el ánimo del legislador está fomentar las donaciones realizadas por personas físicas y jurídicas a los citados entes y, especialmente, consolidar la reiteración de las donaciones, para lo que se da un trato favorable a aquellas donaciones que se realicen a la misma entidad en períodos sucesivos.

Bibliografía

- BLÁZQUEZ LIDOY, A., BOAL VELASCO, N., GUZMÁN RAJA, I., RÚA ALONSO DE CORRALES, E. y UREÑA GARCÍA, L. (2013): *La contabilidad de fundaciones y asociaciones. Aplicación práctica del Plan contable de las entidades sin fines lucrativos 2013*. Ediciones CINCA, Madrid.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. (2012): *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- LEFEBVRE (2015a): *Memento práctico Francis Lefebvre. Fiscal 2015*. Ed. Francis Lefebvre. Madrid.
- (2015b): *Memento Express. Novedades Tributarias 2015*. Ed. Francis Lefebvre. Madrid.
- SERRANO CHAMORRO, M.^a E. (2010): *Las fundaciones: dotación y patrimonio*. Thomson Reuters-Civitas, 3.^a ed., Navarra.