



BLOQUE 2

COMPLIANCE FISCAL PARA ENTIDADES NO LUCRATIVAS DE LA LEY 49/2002 Y PARA LAS QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN DE ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS

Sesión 3 (2 de octubre de 2024): Entidades no lucrativas de la Ley 49/2002 y entidades que tributan en el régimen de entidades parcialmente exentas

Sesión impartida por: Héctor de Urrutia y Alicia López (Cuatrecasas)

1. Introducción a los regímenes fiscales aplicables a las entidades no lucrativas

Desde un punto de vista fiscal, excluyendo las regulaciones forales, nuestro ordenamiento jurídico reconoce actualmente una especial protección fiscal a determinadas entidades sin ánimo de lucro a través de dos regímenes:

- a. Por un lado, el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, “Ley 49/2002”), que es el régimen que otorga mayores beneficios fiscales a todas aquellas entidades que, cumpliendo una serie de requisitos, decidan acogerse al mismo a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036).
- b. Por otro lado, al resto de entidades que, o bien no puedan, o bien decidan voluntariamente no aplicar el régimen de la Ley 49/2002, les resultará automáticamente de aplicación el régimen de entidades parcialmente exentas, regulado principalmente en los artículos 109 a 111 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “LIS”).

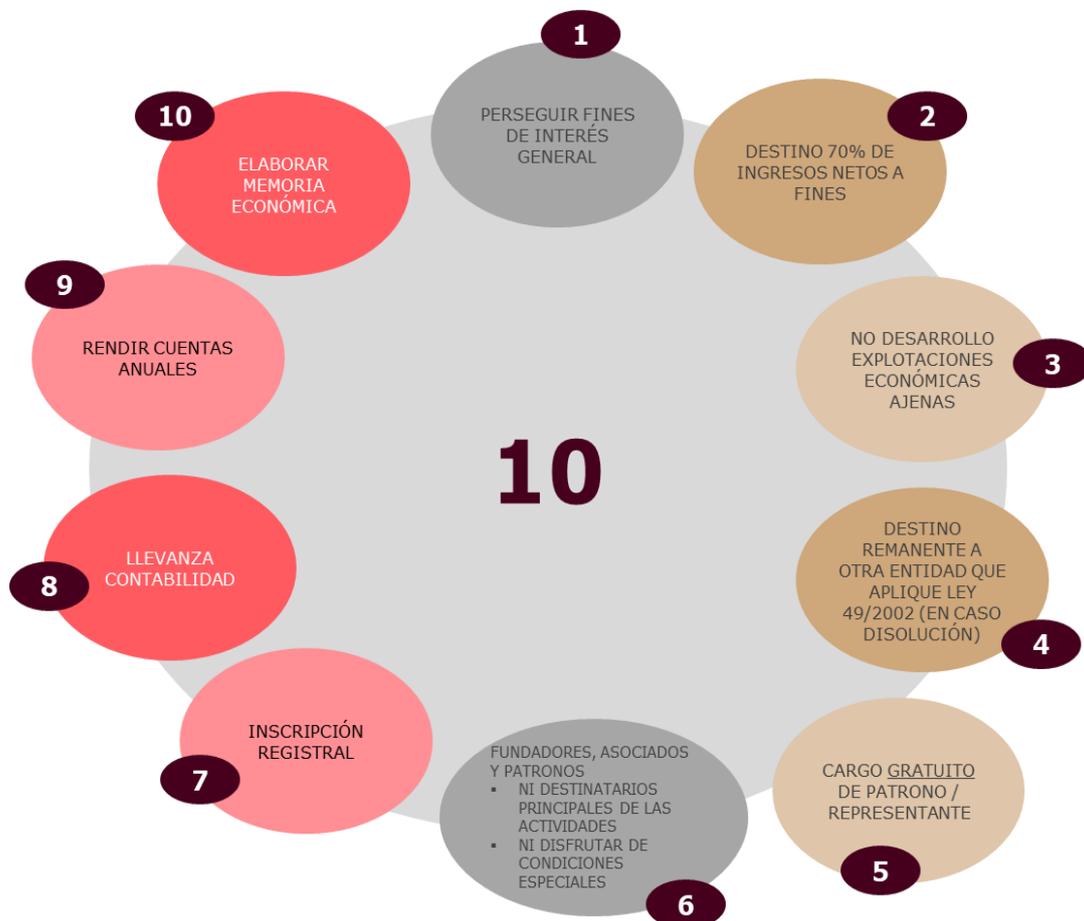
2. La importancia del compliance fiscal en el sector no lucrativo



Para las entidades sin ánimo de lucro que se acogen al régimen fiscal especial establecido en el Título II de la Ley 49/2002, es importante en primer lugar que analicen anualmente si cumplen o no con los requisitos previstos en el artículo 3 de dicha norma.

Estos requisitos de carácter objetivo, diez en concreto, vienen regulados en el citado artículo 3, que establece una enumeración *numerus clausus* para aplicar dicho régimen. Entre dichos requisitos cabe destacar el límite del 70% de destinar los ingresos netos anuales al cumplimiento de fines, la no realización de explotaciones económicas ajenas, la rendición de cuentas anuales ante el registro público competente, la elaboración de una memoria económica fiscal o que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades que también apliquen el régimen de la Ley 49/2002 o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.

A modo resumen, se copian a continuación todos los requisitos que deberán cumplirse:



A efectos de compliance, es importante que las entidades no lucrativas que valoren acogerse o que estén acogidas ya al régimen fiscal especial previsto en el Título II de la Ley 49/2002 sepan que, en la reunión de 19 de diciembre de 2023, el Consejo de Ministros aprobó el Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en



materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo que, entre otras medidas, incorpora una modificación parcial de la Ley 49/2002. Todas las modificaciones que se han introducido en dicha norma **entraron en vigor el día 1 de enero de 2024**¹. Entre las modificaciones introducidas, hay algunas técnicas de interés que afectan a las entidades sin fines lucrativos que estén acogidas o que vayan a acogerse al citado régimen fiscal especial².

El incumplimiento de alguno de los diez requisitos no solamente afectará a la propia entidad, que pasará a tributar en el régimen de entidades parcialmente exentas, sino que también podría comportar para los mecenas la pérdida de los incentivos fiscales aplicados. Este hecho podría generar un daño reputacional para la entidad, así como la pérdida de la confianza de los mecenas.

Por otra parte, una vez la entidad confirme que cumple con los diez requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, es igualmente importante validar su régimen tributario (especialmente a efectos del Impuesto sobre Sociedades) y los incentivos fiscales al mecenazgo ofrecidos a los mecenas.

Finalmente, para las entidades sin ánimo de lucro que tributen al amparo del régimen de entidades parcialmente exentas a efectos del Impuesto sobre Sociedades, será especialmente importante revisar si las rentas que obtienen estas entidades están exentas o no de conformidad con lo previsto en el artículo 110 de la LIS.

3. El régimen fiscal especial de la ley 49/2002 versus el régimen de entidades parcialmente exentas

Centrándonos en el régimen fiscal de la Ley 49/2002, las entidades beneficiarias del mismo se encuentran recogidas en su artículo 2, así como en determinadas disposiciones adicionales. Así, podrán aplicar este régimen las fundaciones y las asociaciones, por ejemplo, pero en este último caso solamente las que hayan sido declaradas de utilidad pública.

La declaración de utilidad pública³ de una asociación es un procedimiento administrativo complejo que requiere, entre otros requisitos: (i) que la asociación lleve, como mínimo, 2 años constituida, inscrita y en funcionamiento; (ii) que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general y; (iii) que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados.

Estar en el régimen de la Ley 49/2002 conlleva, de forma resumida, poder aplicar los siguientes beneficios fiscales:

¹ Al aprobarse la modificación de la Ley 49/2002 mediante un Real Decreto-ley, el mismo necesitaba de una convalidación por el Congreso de los Diputados. La Cámara Baja lo convalidó por 172 votos a favor y 171 en contra, pero también acordó tramitarlo como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia. Por lo tanto, y si bien todas las modificaciones que se aprobaron están en vigor, cabe advertir que las mismas no pueden darse por definitivas hasta que finalice la tramitación del RDL 6/2023 como proyecto de ley.

² En el siguiente [legal flash](#) analizamos todas las modificaciones introducidas.

³ Para un mayor análisis nos remitimos al artículo 32 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo y al Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.





- A efectos del Impuesto sobre Sociedades, la entidad únicamente tributará por los beneficios provenientes de las explotaciones económicas no exentas (las explotaciones económicas exentas se regulan en el artículo 7), siendo el tipo de gravamen en ese caso del 10%. El resto de las rentas, tales como donativos, intereses de un depósito a plazo fijo, las rentas por el alquiler de un local o los dividendos de unas acciones, estarán, en principio, exentos de tributar. Además, las rentas exentas no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta.
- A efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estarán, con carácter general, exentas de sus tres modalidades las entidades acogidas al régimen de la Ley 49/2002⁴.
- En tributos locales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (“plusvalía municipal”), las entidades acogidas también estarán, con carácter general, exentas de pagarlos.
- Podrá conceder adicionalmente incentivos fiscales a sus mecenas, ya sean estos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No residentes que operen en territorio español con o sin establecimiento permanente. Los incentivos fiscales al mecenazgo se regulan en el Título III de la Ley 49/2002⁵.

Sin embargo, una entidad no lucrativa que tribute al amparo del régimen de entidades parcialmente exentas a efectos del Impuesto sobre Sociedades (una asociación que no tenga la utilidad pública, por ejemplo), tendrá exención en algunas rentas, siendo en todo caso un régimen menos beneficioso que el previsto en la Ley 49/2002.

Tal y como está regulado este segundo régimen en la LIS, una entidad no lucrativa debería tributar, en principio, al tipo general del 25% por los beneficios provenientes de las rentas que obtenga por el alquiler de un inmueble de su propiedad, por los intereses de un depósito a plazo fijo o por el desarrollo de cualquier tipo de actividad económica, incluso si se desarrolla en cumplimiento de sus fines estatutarios. Asimismo, y como punto diferenciador a destacar, una entidad no lucrativa que tribute bajo el régimen de entidades parcialmente exentas no podrá conceder los incentivos fiscales al mecenazgo del Título III de la Ley 49/2002, no dando derecho a desgravación fiscal los donativos o cuotas que reciba de sus asociados (en el caso de asociaciones).

⁴ En materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, esta norma no contiene disposiciones relativas a la tributación de las entidades sin ánimo de lucro, salvo una cuestión muy concreta para los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (artículo 25).

⁵ Nos remitimos al documento que hemos preparado para la cuarta sesión, en el que se analizan los principales incentivos fiscales al mecenazgo y las novedades que se han introducido en 2024.



4. El compliance a los efectos del IVA: puntos clave a revisar

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, “IVA”), si la entidad no lucrativa realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, no tendrá la consideración de empresario a efectos del IVA. En todo caso, habrá que revisar que no se reciban subvenciones vinculadas al precio o que sean en realidad una contraprestación de una entrega de bien o servicio.

Sin embargo, si realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios en territorio español a título oneroso, habitual u ocasional, en el desarrollo de una actividad empresarial, deberá cumplir con todas las obligaciones a efectos del IVA (p. ej., alta censal, llevanza de libros registro o cumplir con las obligaciones de facturación).

Si la entidad realizase actividades sujetas y no sujetas (entiéndase no comerciales / económicas) al mismo tiempo, tendrá que ser capaz de poder diferenciar entre ambas a efectos de poder deducir el IVA soportado. Es de especial importancia revisar el régimen de deducción de la entidad, así como si la misma tiene la condición de ente dual a efectos del IVA.

Finalmente, y aunque no fuese empresario a efectos del IVA, deberá presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) por las adquisiciones de bienes o servicios, respecto de otra persona o entidad, que hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente. Si la entidad realizase actividades empresariales o profesionales a efectos del IVA, con carácter general deberá declarar también en el modelo 347 las operaciones que haya realizado que, en su conjunto, respecto de otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.

