

2002

# Dictamen 3



SOBRE EL ANTEPROYECTO  
DE LEY DE RÉGIMEN FISCAL  
DE LAS ENTIDADES SIN FINES  
LUCRATIVOS Y DE LOS  
INCENTIVOS FISCALES  
AL MECENAZGO

Sesión ordinaria del Pleno de 25 de abril de 2002



CONSEJO  
ECONOMICO  
Y SOCIAL



CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL

**Departamento de Publicaciones**

NICES: 302-2002

Colección Dictámenes

Número 3/2002

La reproducción de este Dictamen está permitida citando su procedencia.

Primera edición, mayo de 2002

Edita y distribuye:

**Consejo Económico y Social.**

Huertas, 73. 28014 Madrid. ESPAÑA.

Tel.: 91 429 00 18 - Fax: 91 429 42 57

E-Mail: [institucional@ces.es](mailto:institucional@ces.es)

Información en Internet: <http://www.ces.es>

ISSN: 1134-5152

Depósito legal: M. 18.658-2002

Imprime: Imprenta Fareso, S. A. Paseo de la Dirección, 5. 28039 Madrid



**SOBRE EL ANTEPROYECTO DE LEY DE RÉGIMEN FISCAL  
DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS  
FISCALES AL MECENAZGO**



De conformidad con las competencias atribuidas al Consejo Económico y Social por la Ley 21/1991, de 17 de junio, previo análisis y tramitación por la Comisión de Trabajo de Economía y Fiscalidad, y de acuerdo con el procedimiento previsto en el Reglamento de Organización y Funcionamiento Interno, el Pleno del Consejo Económico y Social aprueba en su sesión ordinaria de 25 de abril de 2002, el siguiente

## *D i c t a m e n*

---

### **I. ANTECEDENTES**

Con fecha 22 de marzo de 2002 tuvo entrada en el Consejo Económico y Social escrito remitido por el Excmo. Sr. Ministro de Hacienda por el que, de conformidad con lo previsto en el artículo 7.1.1.a) de la Ley 21/1991, de 17 de junio, de creación del Consejo Económico y Social, se solicita al mismo la emisión de Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. La solicitud de Dictamen fue trasladada a la Comisión de Trabajo de Economía y Fiscalidad para que procediera a la elaboración de una propuesta, con vistas, en su caso, a la aprobación en la sesión ordinaria del Pleno del día 25 de abril.

El 11 de abril de 2002 compareció ante dicha Comisión, a instancia de este Consejo, el Ilmo. Sr. D. Miguel Ángel Sánchez Sánchez, Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda,

para aclarar algunas cuestiones relativas al texto normativo sometido a Dictamen.

El Anteproyecto se acompaña de una Memoria Jurídica y de una Memoria Económica. En la primera se analiza de forma detallada el contenido y alcance de la reforma planteada por el Anteproyecto en relación con el título II de la vigente Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación en actividades de interés general. En la Memoria Económica, que se presenta para dar cumplimiento a la exigencia prevista en el apartado 2, del artículo 22 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, se identifican las modificaciones normativas que pudieran tener alguna incidencia recaudatoria y, tras analizar la magnitud económica del sector de las *Instituciones sin fines de lucro*, cuya renta disponible bruta representaba en 1999, según los datos de la

Contabilidad Nacional, el 0,7 por 100 de la Renta Nacional, se realiza una estimación económica de los costes recaudatorios de la reforma, cifrándose el monto total máximo en 48,5 millones de euros.

La mencionada Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general puso fin a un régimen regulador preconstitucional, fragmentario, incompleto y a veces contradictorio, regulando en un solo cuerpo legal el régimen jurídico de los entes fundacionales y los incentivos fiscales a las entidades sin ánimo de lucro y el mecenazgo. De este modo, se cumplía la previsión constitucional de regular mediante ley el ejercicio del derecho de fundación para fines de interés general, y se daba asimismo respuesta a la necesidad de apoyar y estimular el asociacionismo privado en aras del interés general, dadas las dimensiones que ya entonces había alcanzado el fenómeno.

Sin embargo, nuevas exigencias aconsejan proceder a la revisión del marco normativo diseñado en la Ley 30/1994 y, en particular, a regular en dos textos legales diferenciados los aspectos sustantivos y procedimentales de las fundaciones, de un lado, y el régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y los incentivos fiscales al mecenazgo, de otro. De este modo, el Anteproyecto de Ley de Fundaciones, que el Consejo Económico y Social ha tenido ocasión de dictaminar recientemente (Dictamen 2/2002, de 20 de marzo) regula las materias comprendidas en el título I de la Ley 30/1994, y el Anteproyecto de Ley de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, objeto del presente Dictamen, se dedica

a los incentivos fiscales actualmente regulados en el título II de la mencionada Ley.

Según consta en la Exposición de Motivos del Anteproyecto, la reforma planteada respecto al régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y a los incentivos fiscales al mecenazgo, tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la participación de la sociedad, entidades sin fines de lucro y particulares, en la protección, el apoyo y la realización de actividades de interés general. Por un lado, la norma trata de dar respuesta al gran desarrollo experimentado por el denominado «tercer sector» en la última década y a la importancia creciente del mismo, en sus distintas manifestaciones jurídicas, en relación con la cobertura de necesidades y el desarrollo de actividades de interés público. Con el fin de apoyar y estimular este tipo de iniciativas, y frente a la regulación vigente, la nueva normativa flexibiliza los requisitos exigidos a las distintas organizaciones para poder acogerse al régimen fiscal privilegiado de las entidades sin fines lucrativos, mejora los incentivos, y dota de mayor seguridad jurídica a estas entidades en el desarrollo de sus actividades.

Por otro lado, el Anteproyecto pretende contribuir a encauzar los esfuerzos de los particulares, personas físicas o jurídicas, en aras del interés general a través de un tratamiento fiscal más favorable de los donativos, donaciones y aportaciones a favor de entidades sin ánimo de lucro. En este sentido, se incrementan los beneficios fiscales al mecenazgo establecidos en la legislación vigente y se introducen otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación del sector privado en el desarrollo y estímulo del interés general.

## II. CONTENIDO

El Anteproyecto de Ley objeto de Dictamen consta, además de la mencionada Exposición de Motivos, de veintisiete artículos, agrupados en tres títulos, once disposiciones adicionales, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y tres disposiciones finales.

El título I consta de un artículo único que regula el objeto de la ley, que consiste en la regulación tanto del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos como de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como su ámbito de aplicación respecto al que establece el carácter supletorio de las normas tributarias generales y una referencia explícita a la vigencia de los regímenes tributarios forales y a los tratados y convenios internacionales.

El título II, que regula el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, está formado por catorce artículos agrupados en tres capítulos.

En el capítulo I de este título (artículos 2 al 4) se delimita el ámbito subjetivo de aplicación a través de la enumeración de las entidades que se van a considerar entidades sin fines lucrativos y de los requisitos que las mismas habrán de cumplir para poder acogerse al régimen fiscal establecido en la norma. Se regula asimismo el domicilio fiscal de estas entidades.

El capítulo II (artículos 5 al 14) se dedica a las normas relativas al Impuesto sobre Sociedades y establece, en primer lugar, la aplicación supletoria de las normas de este impuesto. A continuación se enumeran una serie de rentas exentas y se dispone, además, la exención automática de las rentas procedentes de una serie de explotaciones económicas, suprimiendo el actual sistema de concesión rogada por parte del Ministerio de Hacienda. Se procede después a regular la base imponible, a establecer ciertas reglas de valoración, a fijar el tipo de gravamen, que se mantiene en el 10 por 100, y a determinar las obligaciones contables de estas entidades. Asimismo, la norma efectúa una remisión reglamentaria para la

determinación de las rentas no sujetas a retención y establece la obligación, para las entidades que se acojan a este régimen fiscal, de declarar por el Impuesto sobre Sociedades tanto las rentas exentas como las no exentas. Por último, en cuanto a la aplicación del régimen fiscal regulado en el título II, el artículo 14 establece un sistema de opción por el régimen y comunicación de la misma a la administración tributaria, y regula, además, las consecuencias derivadas del incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 3 de la norma.

El capítulo III (artículo 15) contiene la normativa relativa a los tributos locales. Concretamente se arbitra la posibilidad de solicitar al Ayuntamiento competente la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, en relación con los hechos imposables vinculados a la realización de los fines de interés general propios de la entidad.

El título III comprende los artículos 16 al 27 del Anteproyecto y se refiere a los incentivos fiscales al mecenazgo. Se establece, como novedad, que sólo gozarán de los incentivos fiscales establecidos en este título las aportaciones realizadas a favor de una lista cerrada de entidades, entre las que se incluyen, además de las enumeradas en el artículo 2, las Administraciones Públicas, las Universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas, el Instituto Cervantes, la Cruz Roja Española, la Organización Nacional de Ciegos, la Iglesia Católica y demás iglesias que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, así como el Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo o las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a la Real Academia Española.

A continuación se establece el tipo de operaciones que dan derecho a deducción, se definen las reglas relativas a la determinación de la base de la deducción en la cuota y el importe de la mis-

ma que se fija en el 25 por 100, para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el 35 por 100, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes que actúen en España por medio de establecimiento permanente.

Este título regula, además, las actividades prioritarias de mecenazgo; declara exentas del gravamen personal del donante y del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las donaciones que generen derecho a deducción; establece la forma de acreditar las aportaciones mediante certificaciones; regula la figura de los convenios de colaboración empresarial; determina la deducibilidad sin límites, a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de todos los gastos realizados para fines de interés general; e introduce la figura de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

En cuanto a las disposiciones adicionales, las tres primeras introducen modificaciones en la normativa de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La cuarta establece la aplicabilidad a los bienes culturales declarados e inscritos por las Comunidades Autónomas de lo estipulado para los bienes del Patrimonio Histórico Español.

Las disposiciones adicionales quinta a octava establecen, respectivamente, el régimen tributario de la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos, de las fundaciones de entidades religiosas, de la Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, y del Instituto de España y las Reales Academias

Oficiales integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

La disposición adicional novena declara la condición de vinculantes de las consultas referidas a la aplicación de la futura ley, la décima declara la no aplicación del artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y la undécima aclara que toda remisión normativa al título II de la Ley 30/1994 se deberá entender hecha a la futura Ley.

Por su parte, las dos disposiciones transitorias establecen, respectivamente, un período de vigencia de dos años para las exenciones concedidas al amparo de la Ley 30/1994, y el régimen transitorio de las restricciones contenidas en el número 3.º del artículo 3 del texto en relación con las participaciones en sociedades mercantiles de que sean titulares estas entidades.

La disposición derogatoria única declara derogados el título II de la Ley 30/1994 y sus disposiciones adicionales cuarta a séptima, novena a duodécima, decimoquinta y decimosexta, así como cualquier otra disposición que se oponga al contenido de la futura Ley.

En cuanto a las disposiciones finales, la primera habilita a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para introducir modificaciones en la Ley, la segunda autoriza al Gobierno para dictar el oportuno desarrollo reglamentario, y la tercera determina como fecha de entrada en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, salvo las disposiciones relativas a los Impuestos sobre Sociedades, sobre Bienes Inmuebles y sobre Actividades Económicas, que surtirán efecto para los periodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley.



### III. OBSERVACIONES GENERALES

El Consejo Económico y Social considera positivo que en esta ocasión se haya cumplido la exigencia prevista en el artículo 22 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y se haya remitido, junto con el Anteproyecto objeto de Dictamen, una Memoria Económica en la que se estima el coste de los cambios legislativos contenidos en el mismo. En este caso, dado el carácter fiscal de la norma, la Memoria Económica resulta especialmente oportuna porque da cuenta del coste recaudatorio de la reforma para la Hacienda pública que, con datos de 1999, se estima que asciende a 48,5 millones de euros.

No obstante, hubiera sido deseable que, además de la estimación del coste recaudatorio de la norma, la Memoria incluyera una justificación de las limitaciones cuantitativas que se establecen a lo largo del articulado del Anteproyecto.

Por otro lado, este Consejo quiere reiterar la opinión manifestada en el Dictamen 2/2002, de 20 de marzo, sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones, respecto a la idoneidad de conocer el contenido de dicho Anteproyecto simultáneamente con el de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, lo que le hubiera permitido contar con una perspectiva global del marco regulador de las fundaciones. Sin entrar a valorar la opción legislativa de formular por separado los aspectos sustantivos y los fiscales de las entidades sin fines lucrativos, esta circunstancia ha supuesto una dificultad añadida en cuanto a la evaluación de las reformas propuestas, dada la conexión evidente entre ambos extremos, por lo que, en todo caso, el CES recomienda, una vez más, que ambos proyectos de ley se tramiten conjuntamente en el Parlamento.

El Consejo Económico y Social, que valora positivamente que la norma incremente los incentivos fiscales a la iniciativa privada dirigida a la consecución de fines de interés general, encuentra que las mejoras introducidas no tienen el mismo alcance para las distintas fórmulas de contribución

al interés general. Por un lado, se produce una reducción de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos, y sólo un moderado incremento de los incentivos fiscales al mecenazgo. Por otro lado, en relación con los incentivos fiscales al mecenazgo ejercido por personas jurídicas, la nueva normativa introduce un sesgo en contra de las aportaciones gratuitas y definitivas realizadas a favor de entidades sin fines lucrativos (artículo 20), porque establece un tratamiento fiscal parecido para algunas formas de contribución al interés general que conllevan algún tipo de contraprestación para el aportante. Esto ocurre, por ejemplo, con los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (artículo 25), en que a cambio de una ayuda el receptor se compromete a difundir la participación del aportante en dichas actividades, pudiendo este último deducirse totalmente la aportación realizada. De igual modo, debido a que la norma establece que los gastos realizados por las empresas para los fines de interés general tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible de su impuesto personal (artículo 26), puede resultar más atractivo para la empresa realizar por sí misma la actividad de interés general que efectuar aportaciones a entidades sin fines lucrativos.

El Anteproyecto, que como ya se ha comentado mejora la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos, introduce no obstante modificaciones significativas en relación con los requisitos exigidos a las mismas para poder acogerse a este régimen fiscal privilegiado. La importancia de este cambio regulatorio exige, en opinión del CES, que se arbitre un régimen transitorio más amplio que el que prevé el texto sometido a Dictamen, con el fin de dotar de la necesaria seguridad jurídica a las entidades que operan conforme a la legislación vigente.

Por último, resulta llamativo que en un texto dirigido a regular los aspectos fiscales de las entidades sin fines lucrativos no se incluyan disposiciones normativas relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## IV. OBSERVACIONES PARTICULARES

### Artículo 2. Entidades sin fines lucrativos

La delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la norma se efectúa a través de una doble vía. Por un lado, el artículo 2 enumera el tipo de organizaciones que se van a considerar entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley y, por otro, el artículo 3 establece una serie de requisitos que dichas entidades deberán cumplir, además, para poder beneficiarse del régimen fiscal especial establecido en el Anteproyecto. En opinión del CES, el establecimiento de una tipología cerrada de organizaciones impide que puedan acogerse a este régimen fiscal, aunque cumplan los requisitos exigidos en el artículo 3, otra serie de entidades caracterizadas igualmente por la ausencia de ánimo de lucro y la persecución de fines de interés general, y cuyas actividades coinciden a menudo con las que el Anteproyecto considera merecedoras de un tratamiento fiscal privilegiado, como son las recogidas en el apartado 2, letra d), del artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, de incluirse estas organizaciones en el ámbito subjetivo de la norma, no debería ser de aplicación lo dispuesto en el número 5.º del artículo 3, en lo referido a los asociados, dado que, aunque persiguen fines de interés general, la prestación de servicios a los mismos en condiciones especiales es consustancial a estas entidades.

### Artículo 3. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos

#### *Número 1.º*

La relación de fines de interés general susceptibles de ser perseguidos por las entidades sin fines lucrativos debería incluir, tal y como expresó este Consejo con motivo del Dictamen del Anteproyecto de Ley de Fundaciones<sup>1</sup>, el fomento de la economía social, los fines de carácter la-

boral y los de inclusión social. En todo caso, parece razonable que la citada relación se complete con lo que establece el artículo 32.1.a) de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación, sin perjuicio de que se mantenga el carácter abierto de la lista para dar cabida a otros fines de similar naturaleza.

#### *Número 2.º*

Este número establece la obligación de destinar a la realización de los fines de la entidad al menos el 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas y de cualquier otro ingreso que obtengan, una vez descontados los gastos realizados para la obtención de esos ingresos, entre los que el texto incluye expresamente los gastos de administración y los impuestos. En primer término, el CES considera que la fijación del 70 por 100 con carácter general para todas las fundaciones resulta, además de aleatoria, demasiado rígida en función de la naturaleza de las mismas, dado que a las que se dedican fundamentalmente a la gestión de donativos, cuotas y subvenciones no les importaría destinar incluso el 100 por 100, lo que no sucede con las fundaciones con importante patrimonio que pueden necesitar una mayor tesorería para una mejor aplicación de sus inversiones y, en consecuencia, el porcentaje debiera ser significativamente inferior al 70 por 100 fijado.

De otro lado, el CES considera necesario que se establezca con mayor precisión la variable sobre la que ha de aplicarse el porcentaje aludido, distinguiendo claramente entre los «resultados de las explotaciones económicas» y los «ingresos que obtengan por cualquier otro concepto» que, además, deberían mencionarse en primer lugar, pues constituyen la fuente de renta característica de estas entidades. Además, en línea con la opinión manifestada sobre el particular por el CES

<sup>1</sup> Consejo Económico y Social, Dictamen 2/2002, de 20 de marzo, sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones.

en el Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones, resultaría más conveniente aludir simplemente a todos los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos y eliminar cualquier mención a un grupo específico de gasto. En todo caso, sería deseable que reglamentariamente se definieran y desarrollaran con precisión los conceptos recogidos en este número.

Adicionalmente, el plazo de tres años previsto para dar cumplimiento a la mencionada obligación debería interpretarse, a juicio del CES, como un plazo que operaría siempre que la legislación específica de las distintas entidades no establezca otra cosa. Concretamente, en el caso de las fundaciones, el CES ha aconsejado que se arbitre la posibilidad de que el Protectorado amplíe dicho plazo de tres a cinco años, con el fin de permitir que las fundaciones que se nutren de ingresos de periodicidad irregular se doten de las reservas necesarias para mantener la actividad fundacional en periodos de menores ingresos.

Por último, la exigencia de destinar a la realización de los fines de interés general un importe igual al 70 por 100 del resultado de aplicar el interés legal del dinero al valor de los bienes y derechos patrimoniales, no parece, en opinión del CES, el método más adecuado para incentivar la actividad de estas organizaciones ya que podría conducir, en determinados casos, a su descapitalización y, eventualmente, a su extinción. En este sentido, el Consejo considera oportuno suprimir esa referencia a renta presunta —interés legal del dinero aplicado al valor de los bienes y derechos— dedicada a fines de interés general, que figura en el tercer párrafo del número 2.º del artículo 3 del Anteproyecto, dado que se deben destinar las rentas reales, tal y como se propone en el primer párrafo de este número 2.º. Con ello evitaríamos la paradoja de tener que destinar un determinado importe a los mencionados fines, aun cuando los gastos del ejercicio fueran superiores a los ingresos. Por otro lado, este precepto suscita dudas interpretativas en cuanto a la determinación del valor del patrimonio porque aplica a entidades los criterios de un impuesto que grava el patrimonio de personas físicas, e introduce una regla de proporcionalidad temporal que se contradice con la esencia del impuesto al que se remi-

te, que grava el patrimonio existente en una fecha determinada, lo que colocaría a estas entidades en una situación de inseguridad jurídica.

### Número 3.º

Este precepto resulta, en opinión del CES, inapropiado en cuanto a su objetivo, disfuncional para las sociedades participadas por entidades sin fines lucrativos (ESFL), y fuente de inseguridad jurídica en relación con las situaciones consolidadas conforme a la legislación vigente. La norma permite beneficiarse de este régimen fiscal a las ESFL que tengan participaciones en sociedades mercantiles siempre que cumplan una serie de condiciones relativas al ejercicio de los derechos políticos inherentes a dicha participación. Concretamente, no podrán nombrar administradores y, en caso de que la sociedad participada cotice en un mercado secundario oficial, deberán renunciar además al ejercicio, directo o indirecto, de los derechos de voto correspondientes a más de un 3 por 100 del capital.

El tenor de la norma no permite, a juicio de este órgano consultivo, dilucidar el sentido de la misma. Si lo que se pretende es condicionar las actividades de estas entidades en el ámbito mercantil debería explicitarse sin ambages. De ser ésta la *ratio legis* sería más adecuado, en primer lugar, articular dichos condicionantes a través de limitaciones sobre el porcentaje de participación accionarial, y no sobre los derechos políticos inherentes a dicha participación, ya que la observancia de tal requisito puede entorpecer, cuando no imposibilitar, el funcionamiento de las sociedades participadas. En segundo lugar, tales mecanismos deberían plasmarse normativamente en la legislación sustantiva de las distintas entidades y no en una norma de carácter fiscal.

Además, el CES estima que la prohibición de nombrar administradores no debería alcanzar a las sociedades mercantiles no cotizadas y, en ningún caso, afectar a los supuestos en los que la actividad de la sociedad participada guarde relación con el fin de interés general perseguido por la ESFL.

En coherencia con todas las anteriores consideraciones, el CES propone la supresión de lo es-

tablecido en este número 3.º del artículo 3 del Anteproyecto.

#### Número 4.º

En cuanto a las limitaciones establecidas en relación con el alcance y la naturaleza de las explotaciones económicas de las entidades sin fines lucrativos, el CES propone eliminar la mención a las *distorsiones en la competencia* e incluir una remisión genérica a su sometimiento al Derecho de la Competencia.

#### Número 5.º

El CES considera problemático excluir del régimen fiscal especial, de forma genérica, a las entidades que presten servicios a sus asociados en condiciones especiales, porque deja fuera del alcance de la norma a asociaciones que, aunque prestan ese tipo de servicios, desarrollan primordialmente actividades dirigidas a la consecución de fines de interés general.

#### Número 6.º

En línea con lo manifestado en relación con el apartado 4 del artículo 14 del Anteproyecto de Ley de Fundaciones, el CES estima que deben aliviarse y simplificarse los requisitos exigidos para que los patronos, los representantes estatutarios y los miembros de los órganos de gobierno de las entidades sin fines lucrativos sean retribuidos por la prestación de servicios distintos de los que implica el desempeño de sus funciones.

#### Número 7.º

La obligación de destinar el patrimonio, en caso de disolución y liquidación de la entidad, a alguna de las organizaciones a las que sea de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el

Anteproyecto, circunstancia que, además, deberá estar contemplada expresamente en el negocio fundacional o en los Estatutos de la entidad disuelta, resulta, en opinión del CES, excesivamente rígido, habida cuenta de que remite a un régimen fiscal susceptible de experimentar modificaciones en el tiempo, e impide ser destinatarias de ese patrimonio a entidades sin ánimo de lucro no acogidas, *ab initio* o sobrevenidamente, al régimen fiscal especial por incumplir alguno de sus requisitos exigidos en la norma.

#### Número 11.º

En relación con la memoria económica exigida en este número, a fin de simplificar las obligaciones documentales de estas entidades, el CES considera oportuno que el Anteproyecto se remita a lo establecido al respecto en la legislación sustantiva de los distintos tipos de entidades, exigiendo, en todo caso, que la memoria incluya como mínimo los extremos enumerados en este apartado.

### Artículo 7. Explotaciones económicas exentas

Respecto a las explotaciones económicas acogidas en el número primero de este artículo, el CES propone completar el concepto de *asistencia social* que figura en el encabezado, en línea con los desarrollos más recientes en la materia<sup>2</sup>, y utilizar la expresión más amplia *servicios de asistencia social e inclusión social y laboral*, que afectaría a todas las letras de este número y permitiría obviar la alusión expresa a la explotación de granjas o talleres que figura en la letra d).

En cuanto a las explotaciones económicas de carácter educativo enumeradas en el número 6, el CES considera que la exención debería alcanzar asimismo a las actividades de educación

<sup>2</sup> El Tratado de Niza dio una nueva redacción al artículo 137 del Tratado de la Unión Europea para incluir *la lucha contra la exclusión social* entre las acciones de la política social comunitaria. En el mismo sentido, la tercera gran orientación de la Agenda Social Europea aprobada por el Consejo Europeo de Niza (7, 8 y 9 de diciembre de 2000) fue la *lucha contra cualquier forma de exclusión y de discriminación para favorecer la integración social*, y en el marco de esta estrategia se aprobó en España el *Plan Nacional de Acción para la Inclusión Social* para el periodo 2001-2003.

infantil hasta los 3 años, y de guarda y custodia de niños.

#### **Artículo 14. Aplicación del régimen fiscal especial**

Respecto a la responsabilidad tributaria prevista en el apartado 4 de este artículo, el CES considera improcedente y fuente de inseguridad jurídica la alusión a los administradores *de hecho o de derecho*, por lo que estima que debe suprimirse tal acotación.

#### **Artículo 15. Tributos locales**

En cuanto al régimen de aplicación de las exenciones de determinados tributos locales reguladas en este artículo, el CES considera más conveniente que las ESFL tengan derecho a las mismas *ope legis*, sin exigir acto expreso de los Ayuntamientos, sin perjuicio de que éstos, con carácter general, puedan pronunciarse en sentido negativo, dentro de un plazo legalmente establecido.

Por otro lado, en relación con la posibilidad, establecida en el apartado 4, de declarar exentos los incrementos patrimoniales a efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto corresponda a la entidad sin fines lucrativos, este Consejo estima conveniente que el texto legal precise que la mencionada obligación se refiere tanto a la obligación legal como a la contractual.

#### **Artículo 20. Dedución de la cuota del Impuesto sobre Sociedades**

En cuanto al tratamiento fiscal de las donaciones efectuadas por personas jurídicas a entidades sin fines lucrativos, en opinión de este Consejo debería arbitrarse una modulación del beneficio fiscal similar al estipulado para las personas físicas en el artículo 55.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, de modo que gozaran de algún incentivo las aportaciones realizadas a las organizaciones de interés general excluidas de este régimen fiscal pero acogidas al régimen de entidades parcial-

mente exentas del Impuesto sobre Sociedades, que aparecen relacionadas en el artículo 133 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora de dicho impuesto.

#### **Artículo 24. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles**

El CES entiende que el documento público exigido en la letra c) del apartado 3, relativo al contenido de la certificación justificativa de la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles, sólo tiene sentido en el caso de entregas de bienes inmuebles, en consonancia con lo estipulado en los artículos 632 y 633 del Código Civil, referidos a las donaciones de bienes muebles e inmuebles, respectivamente, donde sólo en el segundo caso se exige, para que sea válida la donación, que la misma se haga en escritura pública.

Por otro lado, en relación con la letra d) de este mismo apartado, el CES considera que el destino del objeto donado que debe acreditarse en la certificación debe ser el cumplimiento de los fines de la entidad y no su «finalidad específica», como reza en el Anteproyecto.

#### **Artículo 25. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general**

En relación con este tipo de convenios de colaboración empresarial, el CES estima conveniente que la norma precise, con el fin de evitar dudas interpretativas, que el hecho de que la difusión de la participación del colaborador por parte de la entidad sin ánimo de lucro no se considere prestación de servicios implica la no sujeción de esta actividad al Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### **Disposición transitoria segunda. Régimen transitorio para renunciar a los derechos de voto en sociedades mercantiles cotizadas**

El Consejo propone la supresión de esta disposición transitoria, en concordancia con las observaciones realizadas al número 3.º del artículo 3 del Anteproyecto.

### Disposición derogatoria única

Esta disposición deroga, entre otras, la disposición adicional séptima de la Ley 30/1994, que establece la obligación para las ESFL de legalizar sus libros y presentar sus cuentas conforme a la legislación mercantil. El CES estima conveniente que, adicionalmente, el Anteproyecto disponga expresamente que el depósito de cuentas y la legalización de los libros de las entidades sujetas a este régimen fiscal corresponden exclusivamente al Registro competente según la legislación sustantiva de las distintas organizaciones

### Observaciones particulares en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido

#### *Exención de las actividades gratuitas desarrolladas por entidades no lucrativas*

Este Consejo entiende que es necesario dar solución al problema que se plantea en el caso de entidades no lucrativas que realizan dos actividades distintas, teniendo una de ellas carácter gratuito, al tributar estas últimas por autoconsumo. Si bien es cierto que en algunos casos dichas operaciones son realizadas en el marco de actividades de tipo asistencial, sanitario, educativo, etc. incluidas en el ámbito de las operaciones exentas del artículo 20 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el resto de los casos no contemplados expresamente por la norma, la realización de actividades de carácter gratuito podría resultar gravada en concepto de autoconsumo.

Se propone, en este sentido, que la norma no considere como autoconsumo, a efectos del IVA, todas aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por entidades no lucrativas legalmente reconocidas, realizadas en cumplimiento de su objeto o finalidad estatutaria, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna.

#### *Incorporación de la exención del artículo 13.A.1(o) de la Sexta Directiva del IVA*

Debería implementarse, a juicio de este Consejo, la exención para manifestaciones desti-

nadas a prestar apoyo financiero a las actividades exentas de las entidades sin ánimo de lucro prevista en el artículo 13.A.1(o) de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo.

#### *Régimen de aplicación de las exenciones*

En cuanto a la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el CES estima que las ESFL deben tener derecho a las mismas sin requerir autorización por parte de la Administración tributaria, sin perjuicio de que la misma pueda pronunciarse en sentido negativo cuando no concurren los requisitos que determinan la aplicación del beneficio fiscal.

#### *Cálculo de la prorrata*

Al igual que el propio Anteproyecto reconoce la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas, debería, en opinión del CES, modificarse la Ley 37/1992 en el sentido de no incluir para el cálculo de la prorrata aquellas subvenciones que obtienen las entidades sin fines lucrativos para el ejercicio de las actividades que les son propias en cumplimiento de sus fines de interés general.

#### *No sujeción de operaciones con contraprestación ocasionales cuando la entidad opera normalmente de forma gratuita*

En el caso de entidades no lucrativas que operen normalmente de forma gratuita, pero realicen de forma ocasional o residual alguna operación sujeta a contraprestación, debería establecerse un régimen de franquicia, similar al que existe en otros Estados miembros. Así, cuando el importe de la contraprestación no sea significativo o bien la operación no gratuita tenga carácter ocasional no debería considerarse sujeto pasivo del impuesto a la entidad sin ánimo de lucro.

#### *Adaptación de las exenciones del artículo 20. Uno.8 y 14 a la Sexta Directiva*

La Sexta Directiva reconoce la exención de las entregas de bienes *directamente relacionadas*

con las prestaciones de servicios sociales [artículo 13.A.1(g) de la Sexta Directiva] y culturales [artículo 13.1.A.1(n)]. Debería modificarse, en este sentido, el artículo 20 de la Ley

37/1992, del IVA, en sus números 8.º y 14.º con el fin de extender la exención a las entregas de bienes directamente relacionadas con dichas prestaciones de servicios.

## V. CONCLUSIONES

El Consejo Económico y Social estima adecuado remitir las conclusiones de este Dictamen a las que se derivan en cada caso concreto de lo

expresado en sus observaciones generales y particulares.

Madrid, 25 de abril de 2002

V.º B.º El Presidente  
*Jaime Montalvo Correa*

El Secretario General  
*Juan Luis Nieto Fernández*

## VOTO PARTICULAR

### QUE FORMULAN LOS CONSEJEROS DE CC.OO., UGT Y CIG PERTENECIENTES AL GRUPO PRIMERO DEL CES

En relación con el Dictamen aprobado por el Pleno del Consejo Económico y Social relativo al Anteproyecto de Ley de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, los Consejeros de las organizaciones sindicales (CC.OO., UGT y CIG) presentan el siguiente voto particular al discrepar de algunas de las valoraciones que el Dictamen realiza.

En relación al artículo 3, número 2.º, el Dictamen señala que la obligación de destinar a actividades relacionadas con los fines de las entidades un 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas y de cualquier otro ingreso que obtengan, una vez descontados los gastos de administración y los impuestos, es aleatoria y demasiado rígida, por lo que propone que el porcentaje sea inferior.

Esta valoración es incongruente con el Dictamen 2/2002 sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones aprobado por amplia mayoría en el Pleno ordinario de 20 de marzo de 2002, en el que no se manifiesta ningún desacuerdo con el citado requisito aunque sí se considera necesaria una mayor precisión de los conceptos que se utilizan, y además, se pide que se contemple la posibilidad de que el Protectorado pudiera ampliar el plazo previsto para dar cumplimiento al citado requisito de tres a cinco años, con el fin de permitir que las fundaciones que se nutren de ingresos de periodicidad irregular, se doten de reservas necesarias para mantener la actividad fundacional en periodos de menores ingresos.

No parece razonable la valoración que se recoge en este Dictamen sobre el tema comentado, en el sentido de que opta no sólo por flexibilizar

el periodo de cumplimiento, como ocurre en el Dictamen 2/2002, sino también reducir el porcentaje del 70 por 100, lo que desnaturalizaría el objetivo de garantizar unos mínimos de actividad de las entidades sin fines de lucro en relación a actividades de interés general. Un objetivo especialmente importante en la medida en que se quiere ampliar la capacidad de estas entidades para participar en sociedades mercantiles.

Por los argumentos expuestos, reiteramos el criterio establecido en el Dictamen 2/2002. Además, con el texto del actual Dictamen, podría

incluso darse la paradoja de que las fundaciones resultaran fiscalmente penalizadas frente a otras instituciones sin fines de lucro, en la medida en que la propuesta de la nueva Ley sustantiva que las regula, recogiera el requisito del 70 por 100 pero no así las normas del régimen fiscal ya que, en los términos planteados en el presente Dictamen, no tendrían la obligación de destinar tal porcentaje de sus resultados a la realización de sus fines.

Madrid, 26 de abril de 2002



*Dictamen 3*  
*2002*



CONSEJO  
ECONOMICO  
Y SOCIAL