

# Análisis jurisprudencial y de la doctrina de la DGT de las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades

*Alejandro Blázquez Lidoy*

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Rey Juan Carlos

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. LAS ENTIDADES TOTALMENTE EXENTAS.—III. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.—IV. LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS.—V. DIFERENCIAS DEL RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS CON EL RÉGIMEN DE LA LEY 49/2002: 1. *Diferencias en el ámbito subjetivo*. 2. *Diferencias en el régimen jurídico aplicable*. 3. *¿Es siempre el régimen de la Ley 49/2002 preferible al del TRLIS?*—VI. LA EXENCIÓN DE ADQUISICIONES Y TRANSMISIONES GRATUITAS: 1. *Rentas gratuitas obtenidas en cumplimiento de su objeto*. 2. *Donaciones para cumplimiento de fines que llevan aparejada alguna contraprestación*. 3. *Aplicación de la exención de los convenios de colaboración del artículo 25 de la Ley 49/2002 a las entidades parcialmente exentas*.—VII. LA EXENCIÓN DE RENTAS POR TRANSMISIONES ONEROSAS: 1. *Consideraciones sobre los bienes objeto de transmisión*. 2. *Consideración sobre los bienes objeto de reinversión*.—VIII. EXENCIÓN DE LAS ACTIVIDADES QUE COINCIDEN CON LA ACTIVIDAD DE LA ENTIDAD NO LUCRATIVA. EL PROBLEMA DE LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES QUE COINCIDEN CON LOS FINES: 1. *Actividades que coincidan con los fines que no sean explotaciones económicas*. 2. *Explotaciones económicas que coincidan con la actividad de la entidad no lucrativa*: A) Principio de correlación de ingresos y gastos en las cuotas. B) El régimen de las operaciones vinculadas en las entidades parcialmente exentas. 3. *Tratamiento de los gastos asociados a las actividades exentas y explotaciones económicas y otras rentas sujetas*. A) Cuotas de los asociados parcialmente afectas a explotaciones económicas.

## I. Introducción

La aparición de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, ha hecho que la mayoría de los estudios doctrinales en el ámbito de la imposición directa se hayan centrado en dicho tributo y el régimen de las entidades parcialmente exentas haya pasado a un segundo plano, aun cuando sea éste el régimen de más larga tradición en el sistema impositivo español y el que afecta a un mayor número de entidades, pues no en vano alcanza a las asociaciones que no sean de utilidad pública. Además, el régimen de la Ley 49/2002 es de mera comunicación, de

tal manera que las entidades aplican dicho régimen porque entienden que cumplen con la totalidad de los requisitos del artículo 3 de dicha norma. Sin embargo, lo cierto es que las condiciones de dicho precepto son incumplidas a efectos prácticos por más entidades de las deseables, de tal manera que su régimen de tributación será, realmente, el de las entidades parcialmente exentas.

La sistemática del presente trabajo es atípica. El objeto del mismo es exponer la doctrina de la DGT y la jurisprudencia emitida en los últimos años con relación al régimen de las entidades parcialmente exentas, sin perjuicio de analizar jurídicamente otras cuestiones.

## II. Las entidades totalmente exentas

El artículo 9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, RDLeg. 4/2002 (TRLIS) recoge el régimen jurídico de las entidades exentas, ya sean entidades totalmente exentas o bien de forma parcial. El régimen de las entidades totalmente exentas se regula exclusivamente en este precepto. Sin embargo, el régimen de las parcialmente exentas se configura como un régimen de remisión a otros apartados de la norma. Así, en el apartado segundo se hace mención a las entidades acogidas a la Ley 49/2002, de régimen de fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Se trata de una norma de reenvío completo, ya que su régimen jurídico está totalmente regulado en dicha norma. Por su parte, en el apartado tercero sí se hace mención a las entidades que por su naturaleza están parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades y su régimen jurídico se regula en el propio TRLIS (arts. 120 a 122).

El artículo 9.1 determina que estarán totalmente exentos del Impuesto, entre otros, «*b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales*». Se ha cuestionado si las asociaciones públicas o las fundaciones del sector público estatal podrían estar dentro de este precepto y, por tanto, totalmente exentas. No hay que olvidar que dentro del concepto sector público, tal y como aparece en la Ley General Presupuestaria (art. 2 de la Ley 47/2003), están contemplados una serie de organismos controlados por el Estado pero que se rigen por Derecho privado, como es el caso de las sociedades mercantiles públicas, fundaciones del sector público estatal, entes públicos empresariales.

En la STSJ de Murcia (recurso núm. 50/1997) se afirma que los entes públicos empresariales no gozan de la exención subjetiva. De la misma forma, en la Contestación de la DGT de 31 de julio de 2002 (consulta núm. 1162-02) se mantiene que las entidades públicas empresariales no están exentas del IS.

*Vide* también la Contestación de 16 de marzo de 2001 (consulta núm. 0557-01). En la Contestación de 31 de julio de 2002 (consulta núm. 1163-02) se señala que un organismo autónomo de carácter financiero con el objeto de fomentar, coordinar y canalizar el crédito agrario en Cataluña, no puede gozar de la exención en tanto la Ley 6/1997 considera como organismos públicos los organismos autónomos que se rigen por el Derecho administrativo y se les encomienda, en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de un Ministerio, la realización de actividades de fomento, prestacionales o de gestión de servicios públicos. Pues bien, en el presente caso, tanto por su objeto, por cuanto que el mismo no es prestar servicios públicos de carácter administrativo, sino prestar servicios de carácter financiero, en particular, al sector agrario, como por su régimen jurídico, al estar reguladas sus actividades con terceros por normas de derecho privado, no le resulta aplicable la exención total.

Con relación a las sociedades mercantiles, en la STSJ del Principado de Asturias de 13 de abril de 2009 (recurso núm. 561/2007) se entiende que la Inspección Técnica de Vehículos de Asturias, SA, como empresa pública de capital social suscrito íntegramente por el Principado de Asturias para realizar dentro del territorio de esta Comunidad Autónoma la inspección técnica de vehículos con competencia exclusiva, no está exenta totalmente del Impuesto sobre Sociedades, ya que la actividad de una empresa pública configurada como una sociedad anónima con personalidad jurídica propia no tiene cabida en ninguno de los supuestos de exención del Impuesto sobre Sociedades contemplados en el artículo 9.1 TRLIS, pues ni es la Administración de la Comunidad Autónoma, ni Organismo autónomo de la misma, ni ninguna de las entidades a que hace referencia el referido precepto legal que además, al contemplar una exención del impuesto, su interpretación debe hacerse en sus propios términos, sin que puedan hacerse interpretaciones extensivas o analógicas. De la misma manera, el Tribunal Supremo afirma con relación a una sociedad de Inspección de Vehículos que nos encontramos ante una sociedad anónima que opera en régimen de derecho privado y que, por ello, no puede subsumirse bajo el concepto de Administración Institucional y, mucho menos, de Administración Territorial distinta de la Comunidad Autónoma de Asturias (Sentencia de 10 de junio de 2004, recurso núm. 7925/1999). En la SAN de 1 de marzo de 2001 (recurso núm. 130/1998) se afirma que ni las sociedades estatales, ni los entes públicos de las Comunidades Autónomas que por ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado, están exentos por el artículo 9.1 TRLIS. Por su parte, la Resolución del TEAC de 19 de enero de 2007 (RG 527/200) advierte que una sociedad anónima recurrente no es una entidad local en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 de la

Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, ni una entidad autónoma municipal de análogo carácter a los organismos autónomos estatales, que se rigen por lo previsto en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado ni un ente público municipal de análogo carácter a los organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997.

De la misma manera, la DGT ha señalado en dos Contestaciones de 30 de enero de 2006 (consultas núm. V0182-06 y V0185-06) que las sociedades anónimas participadas al 100% por un Ente público son unas sociedades mercantiles sujetas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades, ya que no tiene la condición exigida en la letra b) del artículo 9.1 TRLIS, es decir, no son un organismo autónomo ni una entidad de derecho público de carácter análogo a las entidades estatales a que alcanza la exención prevista en la letra f) de dicho artículo. *Vide* también la Contestación de 20 de julio de 2000 (consulta núm. 1416-00) y la de 6 de mayo de 2008 (consulta núm. V0905-08). De la misma manera, la AN advierte que las empresas públicas que actúan en régimen de competencia en el mercado no disfrutan de exención subjetiva (Sentencia de 28 de abril de 2008, recurso núm. 195/2006). *Vide* también SAN de 30 de marzo de 2006 (recurso núm. 827/2003).

### **III. Características generales del régimen de las entidades parcialmente exentas**

El régimen jurídico de las entidades parcialmente exentas está regulado en los artículos 120 a 122 TRLIS. Junto a este régimen, su marco normativo se completa con tres especialidades más recogidas en otros preceptos del TRLIS. Por un lado, el tipo de gravamen del 25% (art. 28.2 TRLIS). Por otro, su deber de llevar la contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas (art. 133.1, pfo. segundo), lo que implica un deber adicional. Por último, en el artículo 136.3 TRLIS se ha determinado que no tienen obligación de declarar las entidades parcialmente exentas que cumplan con una serie de requisitos a los que posteriormente haremos mención.

Por otro lado, el TEAC ha señalado en su Resolución de 2 de marzo de 2006 (RG 1715/2003) que a pesar de que la Ley del IS configura el Impuesto sobre Sociedades como un impuesto sintético que grava la totalidad de la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, el carácter sintético se desdibuja, no obstante, en relación con las entidades parcialmente exentas en las

que separa de forma analítica las distintas rentas que se pueden obtener a efectos de concretar su tributación o no en el Impuesto sobre Sociedades. Así, básicamente, y con independencia de las distintas cuestiones de interpretación a las que haremos posteriormente mención, las principales características de las entidades parcialmente exentas son las siguientes:

i) Están exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica (siempre que no sean explotaciones económicas). Como consecuencia, no son gastos deducibles los gastos que se destinen al sostenimiento de estas rentas.

ii) Están exentas las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

iii) Están exentas las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. Si las rentas no estuvieran exentas, podrían acogerse, si cumplen con las condiciones, a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulado en el artículo 42 TRLIS.

iv) Están gravadas y no exentas las rentas de explotaciones económicas, las rentas derivadas del patrimonio, las rentas obtenidas en transmisiones [distintas de las señaladas en el apartado ii) y iii)]. Es decir, tributan los dividendos, intereses, alquileres, etc. Así, en la Contestación de 9 de enero de 2008 (consulta núm. V0027-08) expresamente se señala que la exención no alcanza a las rentas derivadas de la cesión de su recinto ferial, arrendamiento de inmuebles, ingresos financieros, etc. Por su parte, en la Contestación de 27 de febrero de 2008 (consulta núm. V0441-08) se señala que los dividendos no están exentos en el IS, sin perjuicio de la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición interna.

v) No son gastos deducibles las cantidades que constituyan aplicación de resultados. Es decir, los gastos que sean realizados en cumplimiento de sus fines y que se realicen como consecuencia de actividades gratuitas no son deducibles en ningún caso. Esto implica que estos gastos no se pueden compensar con otras rentas positivas. Se trata, en última instancia, de no considerar deducibles las donaciones, tal y como sucede con el régimen general.

vi) A los efectos de determinar la base imponible no se pueden deducir los gastos exclusivamente afectos a las rentas exentas. Por su parte, los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones

económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad. Por tanto, las pérdidas por actividades exentas no pueden compensarse con otras rentas positivas.

vii) Las rentas tributan al tipo del 25%. Las reducciones de tipo que han afectado a las entidades mercantiles no han operado para las entidades no lucrativas, que siguen aplicando el tipo del 25%. De esta manera, las entidades mercantiles de reducida dimensión tienen el mismo tipo de gravamen que las rentas obtenidas hasta 120.202,41 euros lo que realmente pone en entredicho el beneficio fiscal que supone el ser una entidad no lucrativa mediante la aplicación de un tipo de gravamen reducido.

Es más, conforme a la disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida por la Ley 36/2009, para las entidades con una cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y una plantilla media inferior a 25 empleados durante los ejercicios 2009, 2010 y 2011 se tributará al tipo del 20% por las rentas hasta 120.202,41 euros y por encima lo harán al tipo del 25%, siempre que mantengan la plantilla media. Por tanto, el tipo de gravamen de las entidades no lucrativas será, normalmente, el del 25%. Pero, además, si cumplen las anteriores condiciones, podrá ser hasta de un 20%.

viii) Una de las especialidades de las entidades parcialmente exentas es que, conforme al artículo 136.3 TRLIS, no tienen obligación de declarar cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) que sus ingresos totales no superen 100.000 euros anuales; b) que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales; c) que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

La no obligación de declarar supone que la retención que se haya practicado a los ingresos sometidos a retención será la tributación final a soportar por estas entidades. Es decir, no se trata de un supuesto de exención en esta parte, sino que la tributación final de la entidad se limitará al tipo de retención sobre los ingresos. Por tanto, si, por ejemplo, una entidad no lucrativa tuviera una cartera de acciones y recibiera dividendos por importe de 2.000 euros, se le habría practicado una retención del 19% sobre los ingresos, por lo que el tipo de gravamen final sería inferior en 6 puntos mediante este sistema. Sin embargo, si lo que se retiene son por rentas de locales de negocios, la retención del 19% sería por los ingresos, pero no se habría computado por la entidad los gastos deducibles (como las deducciones), de tal manera que podría ser mejor tributar por el 25% de los beneficios.

Con relación al fundamento de las exenciones en el presente régimen, el TEAC ha señalado en su Resolución de 21 de diciembre de 2006

(RG 4003/2004) que la exención parcial de las entidades parcialmente exentas se justifica para hacer efectivo el principio de neutralidad en las decisiones de los contribuyentes que es uno de los principios inspiradores del Impuesto sobre Sociedades, tal y como señala la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995; si no se limitara la exención, como hace el régimen aplicable a las entidades parcialmente exentas, todos los agentes económicos estarían incentivados desde el punto de vista tributario a constituir asociaciones para no declarar sus rentas derivadas de explotaciones económicas y de incrementos de patrimonio.

#### **IV. Las actividades empresariales y las entidades no lucrativas**

El régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas se aplica, fundamentalmente, a las entidades que carezcan de ánimo de lucro, tal y como se establece en el artículo 9.3.a) TRLIS. Sin embargo, en el ámbito de las entidades no lucrativas se ha planteado si el hecho de que estas entidades actúen en el mercado, en competencia con otras, y obteniendo beneficios, puede hacer que no sean consideradas sin ánimo de lucro a los efectos del IS. En este sentido, resulta necesario distinguir entre el ánimo de lucro objetivo y el ánimo de lucro subjetivo. El primero implica que en el desarrollo de una actividad no se trata de obtener beneficios. El segundo, que en el desarrollo de una actividad sí se pueden obtener beneficios, pero el destino de los mismos está orientado a entidades sin fines lucrativos. En principio, en el ámbito impositivo, el ánimo de lucro debe entenderse en este segundo sentido. Es decir, cualquier fundación, asociación, etc., puede realizar actividades de carácter empresarial, especialmente en cumplimiento de fines, y obtener beneficios, y eso no elimina el ánimo de lucro. Así, en el ámbito del IVA, la STJCE de 21 de marzo de 2002 (Kennemer Golf & Country Club, As. C-174/00) advertía que el concepto de entidad sin ánimo lucrativo empleado en la directiva suponía que la carencia del ánimo de lucro se exigía del organismo y no de las actividades en concreto. Y especialmente significativa es la STS de 20 de julio de 2009 (recurso núm. 3191/2003), donde se cuestionaba si una actividad enderezada a satisfacer los fines de interés general dejaba de serlo si se instrumentalizaba mediante la realización de operaciones mercantiles. Entiende el Tribunal que dicha postura no se puede compartir, porque no hay prácticamente ningún sector de las actividades dirigido a satisfacer necesidades de interés general que no constituya en nuestro tiempo objeto de empresas con ánimo de lucro y porque la propia Ley 49/2002 exige a las organizaciones a las que se aplica que la actividad que desarrollen no consista en operaciones económicas «*ajenas a su objeto o finalidad estatutaria*» por lo que sí se permiten actividades que coincidan con los fines fundacionales.

Sin embargo, la STSJ de Cataluña, de 14 de noviembre de 2005 (recurso núm. 319/2002), señala con relación a una asociación deportiva que el pago del precio por el asociado se traduce en la incorporación como socio del beneficiario 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. Y, por tanto *«el beneficio de los asociados excluye el ánimo de lucro de la entidad, de la misma forma que lo excluiría 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»*. Y de manera parecida, la SAN de 1 de marzo de 2001 (recurso núm. 168/1998) mantuvo que si bien un club de golf, en principio, podría considerarse como una de las asociaciones sin ánimo de lucro a que hace referencia el precepto, había de tenerse en cuenta que era una asociación deportiva en la que el elemento deporte es el que configura la misma, y no puede obviarse la normativa que respecto de tales clubes o asociaciones deportivas existe en nuestro ordenamiento, de tal manera que *«las entidades privadas deportivas que no sean declaradas de carácter cultural o reconocidas como de utilidad pública (conforme a los trámites previstos en la Ley reguladora del Deporte en Cataluña), no pueden ser consideradas como instituciones sin ánimo de lucro a efectos fiscales, y por ende no pueden beneficiarse de las exenciones previstas en el artículo 5.º 2 de la Ley 61/1978 del IS»*.

## **V. Diferencias del régimen de las entidades parcialmente exentas con el régimen de la Ley 49/2002**

Junto con el régimen de las entidades parcialmente exentas del TRLIS está la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Se trata también de un régimen de entidades parcialmente exentas pero con distinto alcance.

### **1. Diferencias en el ámbito subjetivo**

La primera diferencia entre ambos regímenes reside en las entidades que pueden acogerse al régimen de la Ley 49/2002 y el TRLIS. En la Ley 49/2002 estarían las siguientes entidades:

i) Las fundaciones; asociaciones declaradas de utilidad pública; delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas; el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores. Además, la DGT

ha señalado que también pueden acogerse a la Ley 49/2002 las Organizaciones no gubernamentales de desarrollo de la Ley 23/1998, aunque no sean asociaciones de utilidad pública (Contestación de 22 de enero de 2009, consulta núm. V0126-09). Todas estas entidades deben cumplir la totalidad de requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 y solicitar la aplicación de dicho régimen. En caso contrario tributarían por el régimen de las entidades parcialmente exentas del TRLIS.

ii) Como un régimen especial de entidades que pueden estar dentro de este régimen está la Obra Pía de los Santos Lugares (disposición adicional sexta), que sólo tiene que cumplir con lo establecido en el artículo 3.5, y las Fundaciones de entidades religiosas (disposición adicional octava) —que en este caso deberán optar—. Y también pueden optar a este régimen las entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del artículo 5 de la Ley de 15 de julio de 1954 (disposición adicional decimotercera).

iii) Por último hay una serie de entidades no lucrativas que en todo caso estarán dentro del régimen del IS de la Ley 49/2002, sin necesidad de que cumplan con los requisitos del artículo 3 y sin necesidad de solicitarlo. Son la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles (disposición adicional quinta) y la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español (disposición adicional novena). Se trata de un régimen de privilegio que puede llevar aparejada una posible vulneración del principio de igualdad.

Por su parte, el artículo 9.3 señala que están dentro del régimen de las entidades parcialmente exentas las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en la Ley 49/2002. Es decir, la totalidad de asociaciones y, además, las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que o bien no cumplan con el artículo 3 de la citada norma o cumpliendo con él no han optado por dicho régimen de tributación. Además, el artículo 9.3 incluye a 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 22 de la Ley 27/1984; las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora, y, por último, la entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.

Con relación a las Mutualidades, en la Contestación de la DGT de 25 de junio de 2007 (consulta núm. V1371-07) se entiende que la Ley se refiere exclusivamente a las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la seguridad social por lo que otras mutuas, a pesar de su falta de ánimo de lucro,

no pueden considerarse incluidas en el régimen de entidades parcialmente exentas, lo que afecta a una mutualidad de previsión social. Lo mismo se mantiene, excluyendo ahora a las Mutuas a Prima Fija, en la Contestación de 13 de mayo de 2004 (consulta núm. 1229-04). Esto plantea, a nuestro parecer, un problema con relación al artículo 9.3.a) que determina que están exentas las entidades sin ánimo de lucro que no estén acogidas a la Ley 49/2002. Si la interpretación que aporta la Contestación de la DGT es correcta habría que interpretar que el artículo 9.3.a) es una norma de remisión a la Ley 49/2002, de tal manera que sólo las entidades allí identificadas y que no pudieran optar por dicho régimen podrían estar en dicho supuesto, pero no el resto de entidades no lucrativas. Y dicho criterio no parece sostenible.

## ***2. Diferencias en el régimen jurídico aplicable***

Como hemos señalado, el artículo 9.3.a) determina que tributan por el régimen de las entidades parcialmente exentas las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no hayan podido tributar por el régimen de la Ley 49/2002. Es decir, las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública sin ánimo de lucro que cumplan con los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 pueden optar por el régimen especial de dicha norma o bien por el régimen general.

Es necesario señalar que el régimen de la Ley 49/2002 no se limita a especialidades en la tributación de las entidades en el IS. Por el contrario, los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 también tienen incidencia en el ámbito de otros tributos, como los de carácter local, así como en el ITPAJD y, sobre todo, en el mecenazgo. Sólo las cantidades que se aporten a dichas entidades dan lugar a un beneficio fiscal de la deducción del 35% en los donantes personas jurídicas. Por el contrario, si se donan a entidades parcialmente exentas el gasto no es deducible ni tiene derecho a la deducción.

Las diferencias entre el TRLIS y la Ley 49/2002 serían las siguientes:

i) En la Ley 49/2002 todo está exento excepto las explotaciones económicas que no estén incluidas en el artículo 7 de la Ley 49/2002. Es decir, sólo ciertas explotaciones económicas van a tributar y el resto de ingresos están exentos (donaciones, intereses, dividendos, alquileres, contratos de patrocinio, las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos). Por su parte, en el TRLIS sólo están exentas las donaciones, y las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo (siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica) y las rentas que se pongan de manifiesto en la trans-

misión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. En definitiva, el alcance de la exención de la Ley 49/2002 es mucho más amplia que en el caso del TRLIS.

ii) Las explotaciones económicas en la Ley 49/2002 son las únicas rentas que tributan. Sin embargo, también estarán exentas aquellas explotaciones que coincidan con los fines de la fundación y que estén recogidas en el artículo 7 de la Ley 49/2002. Son las actividades de carácter social, cultural (museos, música, publicaciones, conferencias, etc.), sanitarias, deportivas, educativas, de parques, las explotaciones que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario a las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios, y las explotaciones de reducida dimensión (inferiores a 20.000 euros de ingresos). Además, el artículo 3.4 ha establecido que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye explotación económica. Por tanto, todos los ingresos procedentes de las rentas inmobiliarias están exentos incluso en el caso de que nos encontremos ante una explotación económica con arreglo a lo que establece el artículo 27.2 LIRPF (por tener un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que la ordenación de aquélla utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa). Y de la misma manera, otra explotación económica, como los contratos de patrocinio, están exentos.

Frente a ello, sin perjuicio de lo que posteriormente se señalará, en el ámbito de las entidades parcialmente exentas la totalidad de las explotaciones económicas están gravadas.

iii) Otra diferencia afecta a la determinación de la base imponible y el sistema de deducción de las amortizaciones. En efecto, en el régimen de la Ley 49/2002, y para las amortizaciones de bienes patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades no exentas, *«resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad»* [art. 8.2.b), pfo. segundo]. Sin embargo, en el caso de las entidades parcialmente exentas no se hace referencia específica a las amortizaciones, lo que implica que las amortizaciones están incluidas en el artículo 122.2.a) y sólo son deducibles en función del porcentaje determinado para el resto de gastos comunes. Es decir, será deducible el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad. Como puede verse, el sistema de deducción no es el mismo, y no parece haber ninguna justificación a este trato de desigualdad entre ambas normas.

iv) Por último, el tipo de gravamen de las explotaciones económicas se limita al 10% en el caso de entidades acogidas a la Ley 49/2002, mientras que el tipo asciende al 25% para las entidades parcialmente exentas.

### **3. *¿Es siempre el régimen de la Ley 49/2002 preferible al del TRLIS?***

La Ley 49/2002 ofrece una serie de ventajas frente al régimen del TRLIS, por lo que parece que si la entidad puede optar por los dos regímenes será más atractivo el de la Ley 49/2002. Sin embargo, desde la sola perspectiva de la tributación en el IS es posible que en ciertas circunstancias sea más beneficioso tributar por el régimen del TRLIS. En efecto, como hemos señalado, algunas explotaciones económicas están exentas conforme con el artículo 7 de la Ley 49/2002. Pero la exención opera tanto para las rentas positivas como para las rentas negativas. Por tanto, en el caso de que la entidad realice actividades económicas con pérdidas exentas y actividades económicas gravadas con beneficios, el resultado será que sólo tributará por las actividades con beneficios. Sin embargo, en el caso del régimen de las entidades parcialmente exentas del TRLIS se podrán compensar ambas, lo que dará lugar a que, en su caso, no tuviera que tributar. En definitiva, y desde la perspectiva del IS, la aplicación del régimen de las entidades parcialmente exentas es más beneficioso si se cumplen las siguientes condiciones: i) que la entidad no lucrativa realice explotaciones económicas exentas del artículo 7 y explotaciones económicas no exentas; ii) que las explotaciones exentas den como resultado pérdidas y las no exentas beneficios; es decir, que no se puedan compensar las rentas negativas con las positivas; iii) por último, que la aplicación del régimen general dé lugar a pagar menos impuestos que el régimen privilegiado. Es decir, que el 25% de la suma de todas las rentas positivas y negativas sea menor que el 10% de los beneficios de las explotaciones económicas que tributan.

En cualquier caso, la comparación de ambos regímenes no puede limitarse al IS. La Ley 49/2002 es más que un régimen de privilegio en el IS, por lo que incluso en el caso de que este régimen resulte perjudicial en el IS es posible que el resto de beneficios (en mecenazgo, tributos locales e ITP) compense dicha merma.

## **VI. La exención de adquisiciones y transmisiones gratuitas**

La primera especialidad del TRLIS de las entidades parcialmente exentas se encuentra en el artículo 121.1.b). Según el mismo, están exentas las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad

específica. En el caso de las transmisiones a título gratuito, la renta se podría producir por la diferencia entre el valor contable de los bienes entregados y su valor de mercado (art. 15.3 TRLIS).

### **1. Rentas gratuitas obtenidas en cumplimiento de su objeto**

En la exención de las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo la problemática ha surgido a los efectos de determinar cuándo esas adquisiciones o transmisiones lucrativas se realizan en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. En el caso de donaciones entregadas por la entidad no lucrativa, parece que sólo estarán exentas aquellas que sean realizadas en cumplimiento de fines por parte de las mismas. Es decir, la entrega de bienes por una fundación sólo podrá gozar de la exención si se realiza en el cumplimiento de los fines fundacionales. En este sentido, la DGT ha señalado con relación a la transmisión, con ocasión de la disolución y liquidación de unos inmuebles a título lucrativo para financiar las actividades benéficas de la fundación, que sí está exenta en tanto uno de los fines de la asociación consultante es el destinar sus medios económicos a los fines de la fundación (Contestación de 26 de septiembre de 2009, consulta núm. V1915-06). Y de la misma manera se pronuncia en la Contestación de 7 de julio de 2008 (consulta núm. V1418-08).

En los casos donde la entidad no lucrativa actúe como donataria habrá que determinar cómo se prueba que un bien se ha afectado al cumplimiento de su objeto o finalidad específica y no a otra. Así, la DGT afirma en su Contestación de 28 de mayo de 2007 (consulta núm. V1108-07) que de los datos que se ponen de manifiesto no se conoce si la adquisición a título lucrativo se obtiene en cumplimiento del objeto y finalidad específica de la fundación consultante, por lo que no se puede hacer una valoración sobre la aplicación de la citada exención al caso planteado. Pero, sobre todo, una cuestión importante es determinar si esa afectación tiene que ser durante toda la vida útil del bien o durante un mínimo período de tiempo, o cabe un posible cambio de afectación futuro. Esta cuestión no está solventada de manera normativa ni, por lo que conocemos, por la jurisprudencia o doctrina administrativa, y se hará mención a la misma posteriormente cuando se analice la exención de las transmisiones onerosas.

Quizás el problema esencial radica en determinar qué sucede cuando los fines se realizan mediante una explotación económica. A nuestro parecer, en el caso de que sean transmisiones de la entidad no lucrativa, donde actúe como donante, la operación estará exenta en tanto al ser gratuita no podrá entenderse realizada como actividad económica. El problema real será la donación por

un tercero a la entidad no lucrativa de un determinado bien para integrarse en una explotación económica. El artículo 121.3 TRLIS establece que: «*La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él*». Pues bien, la donación de un bien destinado a una actividad empresarial en cumplimiento de fines no parece tener una excepción en el artículo 121.3, pues no parece que pueda ser calificado ni como rendimiento, ni renta derivada de su patrimonio ni renta derivada de transmisiones. Por tanto, deberían estar exentas.

## **2. Donaciones para cumplimiento de fines que llevan aparejada alguna contraprestación**

Las donaciones puras y simples no plantean problemas sobre su no consideración como renta. Las dudas se plantean, lo que será muy común en ciertas cuotas de asociaciones, en aquellos casos donde la prestación a que se tiene derecho sea muy inferior al importe de la cuota. En efecto, en el mundo no lucrativo son comunes las cuotas de amigos, amigos colaboradores o colaboradores que tienen que satisfacer una determinada cantidad pero también tienen ciertos derechos, como descuentos en entradas, en adquisición de productos, libre acceso a eventos organizados, recibir revistas, etc. La cuestión es si son o no donaciones y, por tanto, exentas de tributación. Y creemos que el elemento clave está en el retorno que se reciba de la entidad no lucrativa; si el importe de la cuantía abonada es mucho mayor que la prestación que se puede recibir nos encontraremos ante una cuota que se debe conceptuar como renta exenta.

En la STJCE de 21 de septiembre de 1988 (As. C-50/1987) se hace referencia a que si el importe de un arrendamiento es simbólico puede considerarse una liberalidad y no una actividad económica en el sentido de la Directiva. Y, aunque sea a otros efectos, la Sentencia de 21 de marzo de 2002 (As. C-267/00, Zoological Society of London) ha advertido que «*si bien toda la gestión del organismo ha de ser ejercida por personas no retribuidas, la circunstancia de que el personal retribuido participe de modo ocasional o marginal en la adopción de decisiones esenciales o se paguen retribuciones menores o simbólicas a este personal no basta para negar a su actividad su carácter esencialmente filantrópico ni para llegar a la conclusión de que el organismo persigue fines comerciales encubiertos*». Y la propia DGT ha señalado que existe una operación gratuita, conforme a criterios lógicos, cuando la contraprestación sea «*prácticamente inexistente*» (Contestación de la DGT de 24 de abril de 2001, consulta núm. 0818-01) o «*incluso en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica*» [Contestaciones de

la DGT de 13 de mayo de 2002 (consulta núm. 0716-02) y de 6 de noviembre de 2001 (consulta núm. 1960-01)]. Y en la Contestación de 7 de junio de 2010 (consulta núm. V1258-10) se afirma que *«de acuerdo con los criterios interpretativos admitidos en derecho a que remite el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 3.º del Código Civil, debe llegarse a la lógica conclusión de que incluso en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado, se trata de una operación sin contraprestación a efectos de este Impuesto. Por el contrario, no tendrán la consideración de autoconsumo las operaciones por las que se paga una contraprestación real, aunque tal contraprestación sea inferior al precio de coste del bien entregado o del servicio prestado»* (vide en el mismo sentido las Contestaciones de 28 de mayo de 2010, consulta núm. V1153-10 y de 15 de junio de 2009, consulta núm. V1398-09). En la Contestación de la DGT de 16 de noviembre de 2006 (consulta núm. V2282-06) se afirma que una fundación donde las entidades que quieren adherirse a un sistema de correo electrónico seguro deben aportar una microdonación, no se entiende que hay ánimo de liberalidad dado que la microdonación exigible para entrar en el sistema se trata de una operación con carácter oneroso y, por tanto, una explotación económica. Por su parte, en la STS de 25 de enero de 2010 (recurso núm. 9177/2003) se ha señalado que *«El TEAC confunde varios conceptos: en primer lugar, asume que la fijación de un precio exiguo equivale a la inexistencia de precio... este Tribunal Supremo ha afirmado en numerosas ocasiones que la existencia de un precio reducido o exiguo no invalida un contrato ni lo convierte en gratuito (de compraventa en este caso); así, la sentencia de 20 de julio de 1993»*.

Sin embargo, y en los casos donde la prestación no sea simbólica y sí tenga relevancia queda, todavía, por determinar si dicha operación puede dividirse en dos partes; por un lado, la prestación de servicios por la parte que sea prestación y por su valor de mercado, y, por el resto, una donación. Más en concreto queda por determinar si esa forma de contabilización y tributación puede asimilarse al verdadero fondo económico de la operación. En este sentido resulta necesario hacer mención a la Contestación de la DGT de 17 de mayo de 2010 (consulta núm. V1036-10) referente a su supuesto donde una fundación va a firmar un acuerdo de colaboración con una entidad financiera por el que cobrará una cantidad importante a cambio de difundir el nombre (convenio de colaboración) pero, además, la entidad financiera tendrá derecho a instalar cajeros automáticos, reservar espacios, utilizar el auditorio y la sala de exposiciones y publicitarse en todas las actividades que realice la fundación. Pues bien, en dicho caso, y aunque sea a los efectos del IVA, la DGT entiende que en la parte correspondiente al mero convenio de colaboración nos encontramos ante una operación no sujeta al IVA porque no hay una prestación de

servicios. Pero la parte de la cesión de espacios queda excluida del convenio de colaboración y debe valorarse por mercado a los efectos del IVA. En definitiva, se divide la operación en parte onerosa y parte lucrativa.

### **3. *Aplicación de la exención de los convenios de colaboración del artículo 25 de la Ley 49/2002 a las entidades parcialmente exentas***

En el artículo 25 de la Ley 49/2002 se regulan los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general. En estos convenios, «*a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades*». Y dicho precepto señala que la difusión de la participación del colaborador «*no constituye una prestación de servicios*» pero, a su vez, tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades para el colaborador. Lo que se plantea es si ese régimen es trasladable no sólo a las entidades de la Ley 49/2002 sino también a las entidades acogidas al régimen de las entidades parcialmente exentas del TRLIS.

A nuestro parecer, y como señalamos en otra parte (A. Blázquez Lidoy, 2007, *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid) si en el IVA, que es un tributo armonizado y donde no es posible establecer diferente tratamiento en función de quien sea el prestador del servicio, se afirma que un convenio no es una prestación de servicios, esto sólo puede ser válido bajo la premisa de que a los efectos del IVA dicho convenio se asimila a una donación, ya que se señala que no se realiza el hecho imponible, y también como donación se califica en el Impuesto sobre Sociedades. De esta manera, en el Impuesto sobre Sociedades del donante no sería fiscalmente deducible por mor del artículo 14.1.e) TRLIS y sólo lo es porque, como excepción, el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 49/2002 dispone que es deducible. Jurídicamente, por tanto, el artículo 25 de la Ley ha venido a calificar los convenios de colaboración como donaciones modales. Como mantiene la DGT en la Contestación de 17 de mayo de 2010 (consulta núm. V1036-10) las cantidades percibidas en un convenio de colaboración o patrocinio para la realización de la actividad no constituyen ninguna prestación de servicios a los efectos del IVA. En esta contestación, como novedad, se incluyen a los contratos de patrocinio, de una manera dudosamente legal.

Pero si esto es así, no se considera una prestación de servicios en ningún caso, con independencia de quien se comprometa a difundir la participación del colaborador en dichas actividades. Por tanto, si es una entidad que tributa por el régimen de las entidades parcialmente exentas, las cantidades que reciba

por el concepto de convenio de colaboración están exentas al poder ser calificadas como donaciones. Sin embargo, la DGT mantiene que *«en el caso de que la fundación sea una entidad parcialmente exenta, y no una entidad sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, la entidad consultante no tendría la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo, según el artículo 16, y, por lo tanto, no le sería aplicable el régimen fiscal de convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, previsto en el artículo 25 también de la Ley 49/2002»* (Contestación de 20 de junio de 2007, consulta núm. V1323-07). Es decir, parece que en el TRLIS no se asimila a una donación y, por tanto, no estaría exenta por aplicación de las adquisiciones gratuitas. Sin embargo, y si diéramos por válida la argumentación de la DGT, el hecho de que no sea una donación supondría que habría que examinar si nos encontramos o no ante las rentas de una explotación económica (gravada) o actividad que coincida con los fines de la entidad (exenta).

## VII. La exención de rentas por transmisiones onerosas

El artículo 121.1.c) TRLIS establece que están exentas las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. La aplicación práctica de esta exención lleva aparejados varios problemas.

### 1. Consideraciones sobre los bienes objeto de transmisión

i) La norma no establece ninguna limitación de los bienes que pueden dar lugar a este beneficio (inmuebles, inmovilizados, financieros, inmateriales) por lo que es necesario determinar su alcance. Y aunque no se establezca de una manera expresa, lo que sean ventas de cualquier bien como actividad económica, como la venta de existencias y mercaderías, no está exenta, pues las mismas estarán dentro del concepto de actividades económicas. Expresamente señala la DGT *«que las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de elementos afectos a la realización del objeto o la finalidad específica quede exenta, siempre que dicho objeto no se desarrolle en el marco de una actividad empresarial»* (Contestación de 10 de marzo de 2008, consulta núm. V0531-08). Por su parte, en la Contestación de la DGT de 12 de julio de 2007 (consulta núm. V1549-07) se conoce del caso de los ingresos derivados de la cesión de los derechos de aprovechamiento urbanísticos de dichos terrenos, entendiendo la DGT que son ingresos extraordinarios procedentes de la enajenación de parte del inmovilizado afecto a la explotación económica que consiste en la puesta a disposición a los asociados de instalaciones para la práctica del depor-

te, asumiendo los riesgos económicos de la actividad. Por tanto, al ser un ingreso extraordinario procedente de la actividad económica sujeta y no exenta del IS, no tiene la consideración de renta exenta, aun cuando se reinvierta en la propia actividad económica. Es decir, la DGT entiende que los elementos del activo afectos a explotaciones económicas, incluso cuando coincidan con los fines de la entidad, no podrán gozar de exención.

ii) Con relación a qué tipo de bienes pueden gozar de la exención, al no establecerse en la norma ningún límite a los tipos de bienes puede plantearse que la totalidad de ellos podría estar exentos. Aunque también caben otras interpretaciones más o menos amplias (*vide* I. Ucelay Sanz, 2005, «El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de Lucro», en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y Mecenazgo*, dirigido por R. de Lorenzo, M. Cruz Amorós y S. Muñoz Machado, Iustel-ONCE, Madrid, pp. 1102-1103). En la Resolución del TEAC de 24 de julio de 2008 (RG 2266/2007) se parte de la base que la doctrina científica es en este punto *«escasa y desde luego trata muy sucintamente la exención por reinversión propia del régimen de las entidades parcialmente exentas»*. Pues bien, a partir de dicho presupuesto de partida, y con relación al término *«bienes»* utilizado por el artículo 121 señala que dicho precepto no especifica si se trata de materiales o inmateriales, y, por tanto, *«donde la ley no distingue no cabe hacer distinción»*, lo que hace que se incluyan derechos, en cuanto bienes inmateriales y no parece adecuado limitar el término bienes a los elementos materiales del activo fijo de la entidad... *«Parece claro que si la ley no limita expresamente la exención por reinversión de las entidades parcialmente exentas a las rentas derivadas de la enajenación de «elementos del inmovilizado material, o material e inmaterial» es porque no pretende hacerlo. Y esta falta de delimitación de la naturaleza de los elementos susceptibles de generar las plusvalías resulta congruente con la naturaleza de unas entidades que no tienen ánimo de lucro»*.

iii) La norma es clara a la hora de exigir que los bienes han tenido que estar afectos a los fines sociales. Así, en la Contestación de 30 de octubre de 2007 (consulta núm. V2300-07) se conoce de una entidad que adquiere una finca rústica con el objeto de dedicarla a su actividad asociativa pero que no se dedica de manera material a la misma. La DGT entiende que *«la finca rústica adquirida no ha estado afecta a la realización de su objeto social, por cuanto para ello se requiere una aplicación material al mismo, circunstancia que no ha concurrido en el presente caso, por lo que dicha finca es un mero elemento integrante del patrimonio, de forma que la renta obtenida en la transmisión estará sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades, con independencia del destino de los recursos obtenidos en esa transmisión»*. Pero además, y con relación a lo que debe entenderse por afectación a la realización del objeto o finalidad específica, la Contestación de la DGT de 5 de marzo de 2008 (consulta núm. V0487-08) entiende que supone el empleo

material del bien en la realización de tal objeto o finalidad, inmovilizándose en el patrimonio mientras aporte utilidades materiales al sujeto pasivo en dicha realización, no considerándose bien afecto a la realización del objeto o finalidad específica, los bienes que sólo aportan utilidades o ingresos tales como réditos, rentas, alquileres o dividendos, aun cuando dichos recursos se empleen en la realización del objeto o finalidad. Por tanto, la afectación debe ser directa e inmediata, y no indirecta o mediata. De la misma manera, señala la DGT en su Contestación de 25 de abril de 2007 (consulta núm. V0874-07) que no cabe la exención si el terreno se destinó a la consecución de sus fines, mediante la inversión de cuantos rendimientos se obtenían del mismo en la consecución de sus fines.

iv) La norma hace mención a supuestos donde existe una afectación total de los bienes a los fines de la entidad. Sin embargo, queda por solventar qué sucede cuando la afectación no es total, sino parcial. Así, en la Contestación de la DGT de 5 de marzo de 2008 (consulta núm. V0487-08) se conoce del supuesto donde al menos una parte del terreno transmitido no está afecto a la realización del objeto o finalidad específica de forma directa. La DGT entiende que la renta que se puso de manifiesto en la transmisión onerosa de la parte del terreno no afecta a fines no está exenta del Impuesto sobre Sociedades, cualquiera que sea el empleo que se dé a las cantidades obtenidas en dicha transmisión. Y la parte afecta a sus finalidades sí podrá estar exenta. De esta manera, la entidad deberá identificar de forma clara y precisa la parte del terreno que ha afectado de forma directa y permanente a la realización de su objeto benéfico.

## **2. Consideración sobre los bienes objeto de reinversión**

Las rentas obtenidas por la transmisión de los bienes deben destinarse a reinversiones afectas a los propios fines de las entidades y, además, la reinversión debe ser total. Al igual que con los bienes transmitidos, también se plantean ciertas dudas con relación a los bienes objeto de reinversión.

i) Con relación a la afectación a los fines de la entidad, en la Contestación de 10 de marzo de 2008 (consulta núm. V0531-08) se afirma que no se cumplirá el requisito de reinversión en tanto que la entidad se va a disolver, entregando el importe obtenido en la venta de su local a otras entidades que persigan fines análogos al de la asociación consultante, no destina las rentas a esos fines. *Vide* también la Contestación de 7 de julio de 2008 (consulta núm. V1418-08). Por su parte, en la Resolución del TEAC de 24 de julio de 2008 (RG 2266/2007) se señala con relación al destino que la Ley explicita el concepto «*inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica*» y se trata

de un término poco preciso, ya que las inversiones pueden tener naturaleza muy distinta, material o inmaterial y, además, ni siquiera se exige que las inversiones estén afectas al objeto social específico, sino sólo relacionadas con él, término éste de mayor amplitud que el de afección.

ii) Se han planteado también cuestiones en el caso de que la reinversión no sea total. La norma exige que el importe total del producto se debe destinar a nuevas inversiones, pero no establece ninguna cláusula en el caso de que esa reinversión no sea por el total, ni lo que sucede en el caso de que los bienes estuvieran hipotecados y quedaran pendientes de desembolsar cantidades. Se trata de una restricción de difícil justificación. Pero la DGT ha mantenido que será necesario que el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto, «*sin que la norma prevea la posibilidad de reinversiones parciales*» (Contestación de 26 de septiembre de 2006, consulta núm. V1916-06).

iii) Con relación a los plazos y mantenimiento de la reinversión el texto es muy parecido al que opera con relación a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 del TRLIS). En concreto, el artículo 121.1.c) establece que los plazos serán los comprendidos entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1, que se aplique, fuere inferior. Y en caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél. La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

iv) Por último, la norma hace mención a transmisiones de bienes, ya sean gratuitas ya onerosas, que hayan estado afectas a la realización del objeto o finalidad específica. Sin embargo, no se ha regulado el régimen de los cambios de afectación de elementos patrimoniales de un lado al otro. Así, y siguiendo a Ucelay Sanz (2005, «El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de Lucro», en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y Mecenazgo*, dirigido por R. de Lorenzo, M. Cruz Amorós y S. Muñoz Machado, Iustel-ONCE, Madrid, pp. 1104-1105) el cambio de afectación puede incidir en la determinación de los gastos fiscalmente deducibles o de la exención de las rentas. En concreto, si un elemento no ha estado afecto a actividades económicas y sus

amortizaciones no han sido deducibles, y posteriormente se afecta a la actividad empresarial y se enajena ¿cuál será el valor de adquisición a efectos de determinar la renta? ¿tomando en consideración las amortizaciones o no? Pero, sobre todo, ¿cuándo se produce la afectación o desafectación a los fines? Señala este autor que cabría un mero acto de afectación por el órgano competente de la entidad, debiendo acudir en el resto de casos a las normas antiabuso. A nuestro parecer, lo que debe prevalecer es el destino inicial previsto; si éste coincide con los fines sociales, aunque posteriormente se cambie, se habrá cumplido con el requisito de la afectación.

### **VIII. Exención de las actividades que coinciden con la actividad de la entidad no lucrativa. El problema de las actividades empresariales que coinciden con los fines**

Como hemos señalado anteriormente, están exentas las rentas «*que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad*» [art. 121.1.a)]. Este precepto, sin embargo, debe ser completado por el artículo 121.3 que determina que «*La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas*». El problema que se ha planteado es doble. En primer lugar, determinar cuándo nos encontramos ante actividades que coinciden con los fines de la entidad que no son explotaciones económicas. Y, por otro lado, qué sucede en el caso de que los fines de la entidad sean realizados a través de una explotación económica. Si la explotación económica no coincide con los fines, no hay dudas de que la renta estará totalmente gravada.

El problema que se plantea puede reflejarse en las asociaciones y las cuotas de los asociados. En efecto, en el caso de las cuotas que se giran por las asociaciones las rentas que se obtienen pueden tener, en principio, una triple calificación. Una, la de donación, en tanto la asociación no presta ningún servicio, ni directo ni indirecto, a los asociados. En este caso esa renta estaría exenta por el concepto adquisiciones gratuitas [art. 121.1.b)]. En segundo lugar, prestaciones de servicios en beneficio directo e inmediato de los asociados. Es decir, rentas provenientes de una explotación económica, en cumplimiento de fines, donde los asociados reciben un servicio identificable. En este supuesto es claro que nos encontramos ante una explotación económica que coincide con los fines de la entidad. Y el tercer caso es aquel donde la asociación no presta un servicio identificable sino que es de carácter general y mediato (como la protección de los intereses del sector), de tal manera que si bien se presta un servicio general a la entidad lo cierto es que no presta un servicio identificable

como prestación de servicios directa en la medida en que no se interviene en el mercado.

Pues bien, el problema estará en los dos últimos casos, en tanto que en el primero nos encontramos ante una donación, y en los otros dos supuestos no hay que olvidar el tratamiento que el pago de la cuota tendrá para el asociado. En el caso de la explotación económica serán gastos fiscalmente deducibles, y en el de los servicios generales también, en tanto no nos encontramos ante una donación. El problema será si para la asociación será o no renta exenta.

### **1. *Actividades que coincidan con los fines que no sean explotaciones económicas***

Uno de los problemas al que nos referíamos es el que afecta a actividades que coinciden con los fines de la entidad que no son explotaciones económicas y su exención. A nuestro juicio, y como acabamos de hacer mención con relación a las cuotas, la diferenciación entre explotaciones económicas y actividades en cumplimiento de fines tiene sentido jurídico cuando la entidad no lucrativa si bien realiza un servicio general o mediato, no presta servicios o entregas bienes identificables que puedan entenderse como una relación sinalagmática concreta. Es decir, que la actividad de la entidad no es intervenir en el mercado o intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En este sentido, el artículo 121.3 establece que *«Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*.

Por tanto, el objeto de la entidad y las actividades que desarrollan no se prestan en concurrencia en el mercado, sino que van destinadas a una realización de los fines sin competencia directa y donde los beneficiarios sí son los asociados. De esta manera, la actividad no es una explotación económica en sí misma, aunque dicha actividad sí implique un beneficio para sus miembros indirecto y, en consecuencia, lo que satisfacen sea fiscalmente deducible por no ser una donación. En este sentido, en la Contestación de 20 de diciembre de 2006 (consulta núm. V2545-06) se señala con relación a un sindicato agrario que las rentas que obtenga la entidad consultante procedentes de las cuotas satisfechas por sus asociados o las subvenciones que perciba de organismos públicos estarán exentas cuando se destinen a actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, esto es, a financiar la actividad sindical. Sin embargo, sí estarán sujetas y no exentas las aportaciones y cuotas soportadas

por los asociados siempre que dichas cuotas retribuyan los servicios prestados a los asociados o la utilización de bienes por los mismos, en el marco de una explotación económica, por lo que los ingresos procedentes del servicio de asesoramiento a los titulares de explotaciones agrarias son susceptibles de ser considerados como rentas derivadas del ejercicio de una explotación económica, teniendo, por tanto, la consideración de rentas sujetas y no exentas. Es decir, la DGT parece distinguir entre servicios que produzcan beneficios directos e inmediatos (relación sinalagmática) que será una actividad económica gravada y los que sean generales (que estarán exentos). De la misma manera, en la Contestación de la DGT de 15 de junio de 2005 (consulta núm. V1110-05) se conoce de una Comunidad de Usuarios de Vertidos de varios Ayuntamientos y que se regula en el artículo 90 del Texto Refundido de la Ley de Aguas. Pues bien, la comunidad que se constituya tendrá otorgada la autorización de los vertidos percibiendo a cambio aportaciones presupuestarias de los Ayuntamientos que la constituyen y estando obligada al pago del canon correspondiente. Afirmar la DGT que si se limita a recibir las aportaciones presupuestarias de los Ayuntamientos en el ejercicio de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, esas rentas estarían exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Esta construcción plantea dudas cuando se aplica a ciertos casos, en tanto servicios que parecen identificables y que, por tanto, podrían ser asimilados a explotaciones económicas; sin embargo se califican por los tribunales como ajenos a una explotación económica. Así, el TSJ de las Islas Baleares conoce en su Sentencia de 19 de junio de 2007 (recurso núm. 1119/2004) de una asociación sin ánimo de lucro que organiza un congreso para divulgación de conocimientos a sus asociados. Pues bien, entiende el Tribunal que los rendimientos de esa actividad están exentos pues no constituye el ejercicio de una explotación económica. Y el TSJ de Andalucía (sede en Sevilla) señala en Sentencia de 5 de junio de 2003 (recurso núm. 667/2000) que la cena anual celebrada por el Real Club de Andalucía, que es una asociación de carácter privado, tiene una finalidad de reunión social, por lo que constituye un servicio que realiza la entidad a sus socios para fines estatutarios y por tanto exentos, sin que pueda estimarse la actividad como explotación económica, en la medida en que no supone una organización de medios de producción por cuenta propia, ni se interviene en la producción y distribución de bienes y servicios.

En el caso de Mutuas patronales de accidentes de trabajo, la STS de 9 de octubre de 2006 (recurso núm. 3815/2001) mantiene que, sin género de dudas, los ingresos procedentes de las cuotas patronales estaban exentos por dos razones, la primera, porque tales cuotas son recursos de la Seguridad Social, y,

la segunda, porque aunque no lo fueran, serían rentas en ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica. Y en la STS de 3 de diciembre de 2003 (recurso núm. 6133/1998) también se entiende que están exentos los cánones compensatorios derivados en tanto los bienes inmuebles (dispensarios, ambulatorios, clínicas, etc.) y los bienes muebles que constituyen patrimonio privativo de la Mutua Metalúrgica están afectos a la realización de fines asistenciales, por expreso mandato de la Seguridad Social.

Y especialmente significativa es la doctrina del TS fijada en su Sentencia de 14 de junio de 2005 (recurso núm. 6206/2000) sobre la actividad de promoción de viviendas, que es en general una actividad económica resultado de una explotación de la misma naturaleza, cuyos rendimientos están, en principio y salvo excepción expresa de la Ley, sujetos al Impuesto de Sociedades. Sin embargo, una específica actividad de un Ayuntamiento destinada a promover viviendas de protección oficial con destino, a su vez, al arrendamiento presenta indudables diferencias, cuando no se lleva a cabo, a través de personificaciones sociales o empresariales independientes, con ese concepto genérico de explotación económica. Así, entiende que no es una actividad empresarial en tanto la actividad de promoción de viviendas que aquí se trata prima la finalidad de satisfacción de una necesidad pública sobre la simple incidencia del mercado. Además, los posibles rendimientos que por la indicada promoción pueden obtenerse por el Ayuntamiento proceden, directamente, del ejercicio de una actividad, que constituye, precisamente, una actividad específica de las Corporaciones Locales y que, en consecuencia, da lugar a rendimientos comprendidos en el ámbito de la exención. De la misma manera, tampoco pueden ser considerados rendimientos procedentes de patrimonio, cuando se trata de las Entidades Locales —no, por tanto, del resto de las Entidades exentas— el de las viviendas protegidas promovidas por el Ayuntamiento con destino específico a arrendamiento, por cuanto esa cesión de uso queda enmarcada dentro de la finalidad pública y de servicio que dicha promoción encierra. Por tanto, no existe una ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

Por su parte, la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1999 (RG 1239/1996) señala que los ingresos obtenidos por los Colegios Profesionales por el ejercicio de su finalidad específica o de las actividades que constituyen su objeto social no son equiparables a los que se entienden por rendimientos de la explotación económica. Así, en la medida en que son funciones propias de los mismos tanto el visado de los proyectos como el cobro mediante descuento de los honorarios de los profesionales intervinientes, prestándose tales servicios de forma exclusiva por el Colegio y con carácter obligatorio, con ta-

les actividades el Colegio no pretende en modo alguno la intervención en la producción y distribución de bienes y servicios a través del mercado, quedando, pues, fuera del concepto de rendimiento de explotación económica los ingresos obtenidos a su través, que quedan, entonces, dentro del ámbito de la exención que se pretende. En el mismo sentido, la Sentencia de 8 de noviembre de 2000 del TSJ de Castilla y León (recurso núm. 903/1996).

Uno de los casos donde existe un cuerpo consolidado de jurisprudencia es el ámbito de las Juntas de Compensación. Por todas, puede verse la Resolución del TEAC de 1 de junio de 2006 (RG 1810/2003) donde se recoge además la jurisprudencia de la AN y el TS. Así, con relación a si las ventas de terrenos efectuadas por las Juntas de Compensación son o no calificables como de explotación económica cuyos rendimientos deben someterse a tributación, se remite a la SAN de 2 de julio de 1998, donde se parte de la base que la Junta de Compensación, para hacer frente a los gastos de urbanización, podrá disponer, mediante su enajenación, de los terrenos que se hubiesen reservado a tal fin en el proyecto de compensación. Pues bien, entiende la AN que la actividad de venta realizada por la Junta de Compensación no supone una actividad económica, originadora de rendimientos, sino el cumplimiento de los fines por los que dicha Junta se constituyó, de conformidad con la normativa urbanística. Las Juntas de Compensación no realizan una actividad económica en ese sentido, sino que, en cuanto agentes descentralizados de la Administración urbanística, cumplen funciones públicas, al actuar en lugar de la propia Administración y, por tanto, queda fuera su consideración como explotación económica. Y a las mismas conclusiones ha llegado la Audiencia Nacional en sus Sentencias de 22 de diciembre de 1998 (recurso núm. 161/1995), de 26 de julio de 2005 (recurso núm. 1059/2002) y de 22 de diciembre de 2009 (recurso núm. 102/2007) y el TS en Sentencia de 12 de mayo de 2005 (recurso núm. 4530/2000). Por su parte la STS de 19 de julio de 2003 (recurso núm. 9192/1998) entiende que sí estaban sujetos el resto de rentas derivados por el ejercicio de su explotación económica, así como los derivados de su patrimonio cuando se halle cedido o se trate de incrementos de patrimonio.

## **2. *Explotaciones económicas que coinciden con la actividad de la entidad no lucrativa***

El segundo de los problemas con relación a la exención radica en las explotaciones económicas que coinciden con los fines de la entidad. La cuestión es si, por ejemplo, una fundación de asistencia social que cobra un precio a los beneficiarios está exenta o no por dicha actividad. La solución actual pasa por entender que las explotaciones económicas en cumplimiento de fines no es-

tán exentas. No en vano, a partir de la nueva Ley del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, que es un régimen de privilegio, se han declarado exentas una serie de actividades tasadas «*siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*» (art. 7 de la Ley 49/2002). Es decir, y *a contrario sensu*, todas las actividades económicas de las entidades que no estén dentro del ámbito de esta Ley, y con independencia de que la actividad coincida con el objeto o fin del ente no lucrativo, tributarán. De esta manera, una interpretación que integre los dos regímenes pasa por entender que todas las actividades económicas en cumplimiento de fines están gravadas. Y no lo están las que se recogen en el artículo 7 de la Ley 49/2002. Pero sí lo están el resto y todas las reguladas en el régimen de entidades parcialmente exentas. En este sentido, el TS ha señalado en su Sentencia de 17 de febrero de 2010 (recurso núm. 9967/2004), en una doctrina que hay que considerar vigente, que «*toda explotación económicamente desarrollada por una entidad relatante —sic— exenta, antes de la Ley 30/1994, aún cuando fuere realizada para la consecución de sus objetivos o finalidades específicas estaba sujeta y no exenta*».

Por tanto, si el objeto de la entidad no lucrativa es la prestación o entrega de bienes a los beneficiarios, donde se establece una relación sinalagmática y obtienen los miembros un beneficio directo e inmediato, nos encontramos ante una explotación económica que tributa, aun cuando se realice en cumplimiento de fines. Así, con carácter general, la DGT viene entendiendo que «*En definitiva, las rentas obtenidas por la asociación consultante, estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica, y no derivan del ejercicio de una explotación económica. A este respecto, las cuotas satisfechas por los asociados, generalmente constituirán rentas exentas en la medida en que cumplan esta condición*» (Contestación de 9 de enero de 2008, consulta núm. V0025-08). *Vide* también la Contestación de 31 de julio de 2009 (consulta núm. V1787-09). De esta manera, en la Contestación de 14 de junio de 2005 (consulta núm. 0216-05) se señala que si la actividad desarrollada por la consultante constituye el desarrollo de una explotación económica, aun cuando los servicios que preste vayan dirigidos fundamentalmente a sus asociados, las rentas obtenidas procedentes de las cuotas satisfechas por sus asociados estarán sujetas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades, estando la contraprestación obtenida formada por las cuotas de los asociados.

Con relación a cuándo nos encontramos ante una explotación económica, la DGT ha señalado en su Contestación de 19 de noviembre de 2004 (consulta núm. 1995-04) que las cuotas cobradas a los asociados constituyen contraprestación de las actividades realizadas por la asociación, tales como venta de libros, transporte escolar, etc., lo que constituyen rendimientos derivados de una explotación económica, al suponer la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la fina-

lidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios aun cuando sea a sus propios asociados, no siendo aplicable a las mismas la exención del artículo 121 del TRLIS. En la Contestación de la DGT de 4 de febrero de 2005 (consulta núm. V0150-05) se entiende que las rentas derivadas de actividades como alquiler de explanada o muelle, amarre, publicidad, alquiler de restaurante y cualquier otra prestación retribuida de servicios a socios o no socios, estarán sujetas y no exentas. En la Contestación de 5 de octubre de 2007 (consulta núm. V2118-07) se afirma que en la prestación de servicios de mediación a terceros, la prestación de servicios de formación, la organización de cursos, conferencias y publicaciones, etc., las rentas que se obtengan estarán sujetas y no exentas, tanto si las operaciones se realizan con no asociados como con asociados. En la Contestación de 9 de enero de 2008 (consulta núm. V0027-08) se afirma que la asociación desarrolla una explotación económica en los términos indicados, tanto al organizar por sí misma las ferias, como en su intervención en la prestación de servicios a terceros que organizan ferias en su recinto, así como en la prestación de servicios de restauración, por lo que los ingresos derivados de tales actividades estarán sujetos y no exentos. En la de 19 de septiembre de 2007 (consulta núm. V1937-07) se señala que la prestación de un servicio de vigilancia, la realización de gestiones ante las administraciones públicas, prestación de servicios de información mediante la publicación de una revista y un portal web, celebración de convenios de colaboración con proveedores y prestadores de servicios, cesión y arrendamiento de instalaciones y medios técnicos a los asociados, programas de formación, etc., son rentas derivadas de explotaciones económicas. En la de 28 de mayo de 2007 (consulta núm. V1091-07) se afirma que la prestación de diferentes servicios (alquiler, servicios, suministros y ventas) son actividades económicas que suponen la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de ambos con la finalidad de intervenir en el mercado, por lo que estarán sujetas y no exentas. En la de 9 de enero de 2008 (consulta núm. V0025-08) se sostiene que la actividad de la asociación consistente en la organización de ferias, venta de lotería, venta de refrescos, etc., es una explotación económica y las rentas obtenidas por la realización de estas actividades estarán sujetas y no exentas. Y con relación a las entidades de conservación urbanísticas la DGT sostiene en la Contestación de 31 de julio de 2009 (consulta núm. V1787-09) que la actividad que realiza la entidad consultante parece tener la consideración de explotación económica ya que mediante el cumplimiento de sus fines realiza una actividad dirigida al mercado de servicios, en este caso, servicios de conservación, mantenimiento, limpieza, seguridad, alcantarillado, suministros, etc., de las obras de urbanización, para cuya prestación ordena por cuenta propia los medios productivos necesarios. Por lo tanto, las rentas que la consultante obtenga por la prestación

de los servicios que constituyen su finalidad específica no estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades, incluidas las cuotas de los asociados, ya que pueden considerarse rentas derivadas de una explotación económica, por cuanto financian y retribuyen la prestación de los servicios que constituyen la actividad de la consultante: conservación y mantenimiento de los viales de propiedad privada pero de uso público del área de la consultante, así como las obras de urbanización, servicios e instalaciones existentes en dichos viales privados. En la Contestación de 27 de julio de 2005 (consulta núm. V1598-05) se señala que la actividad consistente en efectuar controles de calidad de los productos que sus asociados comercializaban puede considerarse como una explotación económica no exenta. En la Contestación de 2 de diciembre de 2009 (consulta núm. V2650-09) se entiende que la actividad de control sanitario de las instalaciones porcinas es una explotación económica que está gravada, lo mismo que sucede con las rentas obtenidas por la consultante de los servicios de farmacia e inseminación. En la Contestación de 3 de febrero de 2010 (consulta núm. V0149-10) se advierte que la organización de cursos de formación, la realización de exámenes o la publicación de revistas informativas son actividades sujetas y no exentas. Igualmente se califican como gravadas la gestión de las visitas a un observatorio astronómico municipal, aun cuando los ingresos provengan del Ayuntamiento vía concesión de subvención o bien mediante el pago de servicio (Contestación de 3 de febrero de 2010, consulta núm. V0152-10). Y en la de 29 de abril de 2010 (consulta núm. V0850-10) se afirma que la edición y divulgación de libros y fascículos es una actividad económica gravada.

En el ámbito de la jurisprudencia, en la STSJ de Cataluña de 3 de diciembre de 1999 (recurso núm. 1385/1995) se afirma que la actividad de enseñanza, aunque constituya en sí misma el objeto social de la entidad, sí supone la ordenación de factores personales y materiales con la finalidad de intervenir en la distribución de servicios, y constituyen ingresos al quedar los rendimientos obtenidos sujetos al impuesto. En la Resolución del TEAC de 12 de julio de 2007 (RG 1336/2004) se mantiene que una entidad de gestión de los derechos de la propiedad intelectual realiza una explotación económica, por lo que las rentas derivadas de esa actividad están sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades. En la SAN de 18 de enero de 2007 (recurso núm. 714/2002) se hace mención a los rendimientos obtenidos por la Liga Nacional de Fútbol Profesional como consecuencia de los contratos suscritos para el abono de los derechos de retransmisión televisiva y publicidad. La Audiencia señala que nos encontramos ante una actividad empresarial gravada. La STSJ de Madrid de 30 de septiembre de 2008 (recurso núm. 481/2005) entiende respecto de las cuotas que se satisfacen que lo relevante es que la asociación actora persigue la

satisfacción de tal colectividad, ofreciéndoles unos servicios que organiza y explota, servicios que aquéllos demandan y por los que pagan un precio, en forma de cuotas y otros abonos. Con relación a las cofradías de pescadores, el TS ha señalado en su Sentencia de 18 de septiembre de 2006 (recurso núm. 1321/2005) que las Cofradías son Corporaciones de derecho público, que actúan como órganos de consulta y colaboración con la Administración. Pues bien, las operaciones de subasta en la lonja, y comercialización de pescados y mariscos se mantiene que constituyen una explotación económica cuyos beneficios están sometidos a tributación al constituir una actividad lucrativa en el tráfico comercial (*vide* también Sentencia de 17 de julio de 2001, recurso núm. 540/1999, y SAN de 9 de junio de 2005, recurso núm. 1367/2002). En la SAN de 21 de enero de 2010 (recurso núm. 142/2007) se señala que la exención parcial de las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado se predica de las actividades desarrolladas por estos entes en el ámbito de los fines públicos que persiguen, pero no a los obtenidos de actividades ajenas al mismo, es decir, de actividades de iniciativa privada (seguros, alquileres, relaciones con bancos, etc.).

A) *Principio de correlación de ingresos y gastos en las cuotas*

En el caso de que nos encontremos ante una renta procedente de actividades empresariales es necesario tener en consideración que en muchos de los casos las cuotas —ingresos— estarán destinadas a la compensación de gastos de cada ejercicio, de tal manera que es posible que en los estatutos de las entidades se disponga que en cada año las cuotas cubrirán los gastos del ejercicio y que el exceso sobre éstos compensarán los gastos del ejercicio posterior. Bajo dicho supuesto, cabe plantearse si es posible considerar sólo como ingreso la parte de cuota que sea correspondiente con los gastos del ejercicio mientras que el exceso sea considerado como un anticipo a cuenta del ejercicio que viene y, por tanto, no sea un ingreso. En este sentido, la Contestación de 4 de diciembre de 2006 (consulta núm. V2425-06) haciendo mención al principio de correlación de ingresos y gastos afirmó que «*las aportaciones de los socios que estén correlacionados con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, de manera que el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores*». De esta manera, es posible que una entidad que realiza una actividad económica tenga un beneficio nulo o casi nulo.

B) *El régimen de las operaciones vinculadas en las entidades parcialmente exentas*

En el caso de que nos encontremos ante explotaciones económicas cabe preguntarse si es necesario valorar por mercado, en aplicación del artículo 16 TRLIS o si este precepto no se aplica a las entidades sin ánimo de lucro. En la Contestación de la DGT de 10 de junio de 2005 (consulta núm. V1043-05) se mantiene que la vinculación entre sociedad y socio se define en la relación fundación-fundador (siempre que haya aportado una cantidad superior al 5%). Por su parte, la Contestación de 24 de octubre de 2006 (consulta núm. V2100-06) señala que donde el artículo 16.2 del TRLIS se refiere a «*administrador, socio y sociedad*», el término ha de entenderse comprensivo de «*patrono, fundador y fundación*». Y en la Contestación de 7 de octubre de 2004 (consulta núm. V1876-04) que «*Por otra parte, la norma establece que, en el supuesto de que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento o al uno por ciento si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado. En el supuesto a que se refiere la presente consulta, puesto que la relación existente es la de asociación-asociados, habrá de estarse a la participación en el fondo social de la asociación por parte de los miembros de la misma*». A nuestro parecer, vincular el fondo social a un porcentaje es erróneo, porque la aportación en el fondo social no define en una asociación la vinculación.

Sin embargo, la LIVA ha introducido una letra específica para las entidades no lucrativas en el caso de operaciones vinculadas. En concreto se señala que existirá vinculación cuando se produzcan «*operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos*» [art. 79.Cinco, párrafo primero.d)]. Y, además de dicha letra específica hay otras dos más que le afectan. Así, la letra e) establece que son operaciones vinculadas las realizadas entre una entidad y cualquiera de sus «*socios, asociados, miembros o partícipes*». El problema es que la letra e) del párrafo primero del artículo 79.Cinco no establece ningún tipo de limitación. A cualquier socio, con independencia del porcentaje de participación, se le va a considerar vinculado. Y esto entra en contradicción con lo que se establece en el artículo 16.3 TRLIS, donde se establece que cuando la vinculación se realiza en función de la relación socio o partícipe y entidad la participación deberá ser igual o superior al 5%.

En cualquier caso, para las entidades no lucrativas no parece que sea aplicable el artículo 16.8 relativo a la calificación jurídica de las relaciones socio-

sociedad o participes-entidad de dividendos. A esto cabe añadir que será complejo determinar cuál es valor de mercado en estos casos.

### **3. Tratamiento de los gastos asociados a las actividades exentas y explotaciones económicas y otras rentas sujetas**

El artículo 122.2 ha señalado que serán deducibles «*Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas*», mientras que los gastos parcialmente imputables a actividades gravadas sólo son deducibles en la proporción que «*representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de las explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad*».

En el caso de los gastos exclusivos, falta en la norma una definición de lo que significa gasto exclusivo. A nuestro parecer, los gastos exclusivos no coinciden con lo que son los denominados costes directos, entendiéndose por éstos aquellos que pueden ser asignados de forma inequívoca y sin ninguna duda a una determinada actividad. En efecto, por poner un ejemplo, si un trabajador trabaja la mitad de la jornada en la actividad exenta y la otra mitad en una explotación económica parece claro que el 50% de los costes es directo. Sin embargo, no sería exclusivo, pues no está afecto al 100% a la actividad que tributa. Por tanto, la deducibilidad se haría con arreglo a lo dispuesto a los gastos parcialmente afectos. Dicho en otros términos, exclusividad parece significar que cada gasto unitario, con identidad propia, ya sea divisible o indivisible, sólo puede estar destinado a la explotación que tributa. De esta manera, y por exclusión, por gastos parcialmente imputables habrá que entender aquellos que están afectos a más de una actividad, con independencia de qué parte de los mismos fueran asignables de forma inequívoca. Entre otros tendremos los de gerencia, administración, luz, teléfono, arrendamientos, etc. En la Contestación de 27 de julio de 2005 (consulta núm. V1598-05) se considera que los gastos correspondientes a la indemnización de dos trabajadores del personal técnico del laboratorio son gastos imputables exclusivamente a las rentas no exentas derivadas de la actividad de control de calidad. Sin embargo, con relación a las indemnizaciones de trabajadores de personal administrativo y los gastos de asistencia letrada y otros relacionados con el procedimiento judicial derivado de algunos de los despidos, pueden considerarse gastos generales imputables a todas las rentas de la entidad, de manera que su deducibilidad, de acuerdo con el artículo 122 TRLIS, se determinará por el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

Por otro lado, la redacción legal sobre los gastos comunes plantea dudas. El artículo 122.1.a) determina que «*Los gastos parcialmente imputables a las rentas no*

*exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad». Por su parte, el artículo 121.3 establece que la exención no alcanza «a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él». Es decir, parece que de la dicción del precepto se produce la incongruencia de que en el numerador no se incluyen la totalidad de las rentas que tributan, sino sólo las que sean explotaciones económicas. Es decir, si una entidad no lucrativa recibe dividendos o intereses, se trata de una renta que no está exenta. Por tanto, lo normal para determinar los gastos deducibles sería computar tanto en el numerador como en el denominador dichas rentas. Sin embargo, parece que una interpretación literal haría que sólo se tomasen en consideración en el denominador, lo que resulta criticable.*

Por último, señalar que no son gastos deducibles [art. 122.2.b)] *«Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo anterior»*. Al respecto, señalar que en la SAN de 18 de enero de 2007 (recurso núm. 714/2002) se afirma que no pueden deducirse gastos necesarios para la obtención de ingresos o rentas declaradas legalmente exentas. De esta manera, no existe la posibilidad de trasladar los gastos de la actividad exenta a fin de minorar los ingresos de la actividad no exenta. De la misma manera, el TEAC afirma en su Resolución de 2 de marzo de 2006 (RG 1715/2003) que las pérdidas que proceden de la realización de actividades derivadas de su objeto social como entidad colaboradora de la Seguridad Social, y por lo tanto exenta en el Impuesto sobre Sociedades, no pueden compensarse con beneficios procedentes de actividades sujetas y no exentas.

#### A) *Cuotas de los asociados parcialmente afectas a explotaciones económicas*

La norma tiene una regulación expresa para los gastos comunes a actividades gravadas y exentas. Pero no en lo que respecta a los ingresos. Así, en la medida en que una entidad no lucrativa puede realizar actividades exentas y explotaciones económicas gravadas, cabe preguntarse qué sucede cuando los miembros de las mismas pagan cantidades indistintas y si es posible considerar que una parte está exenta.

Las cuotas que se pagan a una entidad no lucrativa, o a cualquier entidad, se refieren a la forma de pago, de carácter periódico y a tanto alzado, pero no indica cuál es su naturaleza. Detrás de la cuota habrá que ver si nos encontramos ante donaciones o rentas provenientes de explotaciones económicas, o rentas que se entregan para la consecución de los fines de las entidades. Su tra-

tamiento depende de la naturaleza de las aportaciones. Así, el TSJ de Extremadura señala en Sentencia de 13 de mayo de 2008 (recurso núm. 1079/2006) que cuando una entidad asociativa presta servicios y lo hace a cambio de una contraprestación *«No estamos ante una liberalidad donde una de las partes realiza algo no obteniendo nada a cambio sino ante un negocio donde la Asociación organiza los servicios a favor de los socios y estos abonan los servicios prestados a través del abono de todos los gastos ocasionados, se obtiene, por tanto, un beneficio a cargo de cada una de las partes»*.

El problema de estas cuotas generales se planteará cuando por el pago de una cuota nos encontremos ante dos tipos de prestaciones; por un lado, destinadas a financiar los fines generales de la entidad en cuestión y que puedan considerarse una actividad en cumplimiento de fines que no sea una explotación económica. Por otro, servicios concretos y específicos que reciben los miembros y que sí caben dentro de lo que son servicios asimilables a una explotación económica. En dicho caso, es posible mantener que parte de la cuota está exenta y parte gravada. A estos efectos, en la Contestación de 19 de septiembre de 2007 (consulta núm. V1937-07) se afirma que si hay explotaciones económicas *«el porcentaje correspondiente de las cuotas de sus asociados que las financian, estarán sujetas y no exentas, tanto si las operaciones se realizan con no asociados como con los asociados»*. De la misma manera, en la Contestación de 27 de julio de 2005 (consulta núm. V1598-05) se señala que si una entidad, por una cuota realiza actividades económicas no exentas y en cumplimiento de fines sí exentas, tendría que tributar por *«el porcentaje correspondiente de las aportaciones de sus miembros»* que estuvieran afectos a las explotaciones económicas. Y en la Contestación de la DGT de 5 de marzo de 2010 (consulta núm. V0415-10) se advierte con relación a las cuotas cobradas que *«se aprecia que el desarrollo de determinados fines asociativos puede constituir ejercicio de explotación económica en cuanto que suponga para la consultante la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de determinados bienes o servicios: la actividad de publicidad, realización de conferencias y seminarios y publicación de revistas, entre otras»*. Es decir, es necesario prorratear, sin que exista en la norma ningún criterio para determinar dicho porcentaje, por lo que habrá que acudir a cualquier sistema que sea válido en Derecho, como puede ser costes o valores de mercado, y que sea homogéneo y mantenido en el tiempo.