



Modificaciones introducidas en la Ley 49/2002

10 MARZO 2022

PKF ATTEST, S.L.

EMPRESA &
SOCIEDAD
FUNDACIÓN

1. Introducción

En el presente informe se procede a realizar un análisis del régimen fiscal aplicable a las entidades sin fines lucrativos, cuya regulación se encuentra amparada por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante Ley 49/2002).

El régimen de mecenazgo tiene como base la realización de actividades de interés general a través de entidades no lucrativas cualificadas. En los últimos años, la participación en actividades de interés general ha adquirido cada vez más importancia, no solo por los impactos positivos que generan a nivel social, sino también a nivel económico.

Con el fin de seguir incentivando la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, así como promover actuaciones caracterizadas de ausencia de ánimo de lucro, el Estado financia una parte, ya que los donativos realizados a favor de las entidades sin fines lucrativos darán derecho a la práctica de una deducción¹ en sede del donante, en concreto en la cuota del Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante) en caso de empresarios, o en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en adelante) para las personas físicas.

Con el objeto de homogeneizar y consolidar un criterio uniforme a nivel internacional, la legislación española ha realizado una adaptación de su normativa, de tal forma que permite la aplicación de las deducciones anteriormente expuestas más allá de las fronteras nacionales en aras de garantizar la práctica de las donaciones transnacionales.

El objeto del informe se centra principalmente en realizar una valoración y análisis de las modificaciones introducidas a la Ley 49/2002, por la Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019, abordando algunas cuestiones de interés y actualidad jurídica.

2. Las Entidades no lucrativas y entidades beneficiarias de mecenazgo

¹ En el caso de personas físicas en su IRPF se aplicarán la siguiente deducción: por los primeros 150€ la deducción es del 80%, y el resto, entre el 35% y 40%, dependiendo de los donativos realizados en los últimos 3 años, con el límite del 10% sobre la base liquidable. En el caso de sociedades, la deducción aplicable es de un 35%. Esta deducción se verá incrementada al 40% para las donaciones realizadas a una misma entidad por el mismo o superior importe durante al menos tres años.

Antes de adentrarnos en las novedades introducidas, conviene delimitar el ámbito subjetivo aplicable. Para el acceso a los beneficios fiscales, además de tener la consideración de entidad no lucrativa, se exige el cumplimiento de determinados requisitos, entre otros, que dichas entidades deberán perseguir un **fin interés general**.

En la Ley 49/2002, en su artículo 2, se encarga de delimitar qué se entiende por entidades sin fines lucrativos y el artículo 3 establece los requisitos que deben cumplir para tener tal condición. Por lo que se entienda por entidades sin fines lucrativos las siguientes:

- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- e) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores.
- f) Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores.

La norma excluye a aquellas entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.

- g) Las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación, sin establecimiento permanente en territorio español, que sean análogas a alguna de las previstas en las letras anteriores.

Por otro lado, el artículo 16 de la misma normativa hace una relación de lo que se entiende por entidades beneficiarias del mecenazgo.

- a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

-
- b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
 - c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
 - d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
 - e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

De esta manera las donaciones realizadas a las entidades sin fines lucrativos y las beneficiarias del mecenazgo darán derecho a disfrutar del incentivo fiscal de deducciones, anteriormente descritas, siempre y cuando persigan un fin de interés general y sean declaradas como tal.

Hasta la reciente modificación introducida por la Ley 14/2021, la norma únicamente contemplaba como entidad beneficiaria del mecenazgo o sin fines lucrativos aquellas que tuvieran algún vínculo en España, restringiendo el beneficio fiscal a aquellas entidades no lucrativa extranjeras que no tuvieran presencia en España². En el ámbito internacional, la redacción originaria condicionaba la aplicación del incentivo fiscal a la correspondiente inscripción en el Registro de Fundaciones. En este sentido, el artículo 2 de la Ley 49/2002, antes de la modificación, establecía en su apartado d) *“Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones”*. Es decir, para poder aplicarte alguna deducción en España de una donación realizada a una entidad/fundación extranjera esta debía estar registrada en el registro de fundaciones en España.

La imposición de unos requisitos diferentes y más exigentes a las entidades no lucrativas extranjeras en comparación con lo que se exigía para las españolas, provocaban una actuación notoriamente discriminatoria en perjuicio de las situadas en el extranjero al no permitir la aplicación de los beneficios fiscales a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras y sin sucursal en España, pero establecidas en la Unión Europea (UE) o en el Espacio Económico Europeo (EEE). A raíz de lo anterior, la **Comisión Europea** en base a la jurisprudencia consolidada del **Tribunal de Justicia de la Unión Europea** (TJUE) en los *asuntos C-386/04, Centro di Musicología Walter Stauffery* y *C-318/07, Persche*, planteó la solicitud en aras de garantizar la **libre circulación de capitales**, y el respeto al **principio de no discriminación**.

² **Consulta Vinculante DGT V2184-08, de 18 de noviembre:** *“para tener derecho a la aplicación de la deducción por los donativos efectuados a una asociación constituida en el extranjero, será necesario que:*

- haya sido declaración de utilidad pública con arreglo a la legislación española sobre la materia (Leyes de Fundaciones o de Asociaciones)
- o bien, se trate de una fundación extranjera con delegación inscrita en el Registro de Fundaciones.

De la información facilitada en el escrito de consulta no se desprende que se trate de una entidad que cumpla alguno de los requisitos anteriormente señalados, por lo que, de ser así, los donativos efectuados no tendrían derecho a la deducción prevista en el artículo 68.3 de la Ley del Impuesto”.

Como consecuencia de ello, y con motivo de la aprobación de la Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 se ha introducido una novedad que ha ampliado el listado de entidades no lucrativas extranjeras con derecho a aplicar el régimen fiscal especial contemplado en la Ley 49/2002, siempre y cuando cumplan con los requisitos análogos exigidos o comparables a una entidad sin ánimo de lucro española. Lo anterior es aplicable con efectos retroactivos desde el 1 de enero del 2021.

El objetivo de esta reforma es flexibilizar las condiciones para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley, persiguiendo una finalidad de homogeneización con independencia del territorio de localización de la entidad sin ánimo de lucro.

A su vez, se pretende dotar **mayor seguridad jurídica** a las entidades extranjeras en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen.

No obstante, en la práctica la identificación de las entidades que pueden ser beneficiarias presenta varios problemas, causando al mismo tiempo **inseguridad jurídica** por falta de desarrollo reglamentario. La inseguridad jurídica prevalece sobre todo en sede del donante, ¿cómo puede comprobar la Administración tributaria que una entidad no lucrativa no residente y sin presencia en España cumpla con los requisitos para la aplicación de las disposiciones fiscales contempladas en la Ley 49/2002? En la práctica resulta una tarea de difícil verificación por parte del sujeto donante, además, al carecer de una regulación sobre el régimen de responsabilidad en caso de que la donación se realice a una entidad no lucrativa que presuntamente cumplía con los requisitos. La responsabilidad final recae sobre los propios donantes por haberse practicado una deducción, en el IRPF o en el IS, que no procedía. Por lo que la carga de la prueba recae en sede del sujeto pasivo.

3. Algunas aspectos problemáticos de la Ley 49/2002

Como se venía diciendo, la reforma de la Ley 49/2002 tiene por objeto ampliar el ámbito subjetivo, extendiendo la aplicación de los incentivos fiscales a aquellas entidades no residentes.

La finalidad de la norma es eminentemente incentivadora en atención y reconocimiento cada vez de mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro.

Si bien la reforma supone un gran avance en cuanto a las donaciones transfronterizas, en la práctica aún persiste algunas barreras que dificultan la armonización a nivel europeo. La falta de desarrollo reglamentaria hace que subsistan cuestiones problemáticas:

-
- (i) Identificación de las entidades que reúnen los requisitos establecidos en la Ley 49/2002 para tener la consideración de no lucrativa.

Recordemos que la norma establece como un requisito primordial para el acceso al incentivo fiscal que la entidad persiga un fin de interés general, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.1 Ley 49/2002. Pero ¿cuándo se entiende cumplido que una entidad persigue un fin de interés general? ¿Cómo probar que una entidad no lucrativa no residente y sin presencia en España cumple con los requisitos para aplicar la Ley 49/2002?

En la práctica, el cumplimiento o no del cumplimiento de los requisitos no es objeto de verificación por la Administración Estatal de la Agencia Tributaria. El hecho de que la denominación social sea una fundación no presupone el cumplimiento de todas las exigencias contempladas en la Ley 49/2002. Precisamente este hecho es lo que causa **incerteza e inseguridad jurídica**, puesto que muchas entidades no lucrativas dentro del ámbito de europeo pueden creer cumplir con lo establecido en la Ley 49/2002, cuando en realidad no es así. No obstante, sobre este punto conviene recordar que actualmente se están reforzando las medidas. En este sentido, en la **Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022**, establece expresamente lo siguiente:

*“Igualmente, se procederá a la intensificación de las actuaciones de control tendentes a **comprobar el adecuado cumplimiento de los requisitos específicos previstos para la correcta aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos**, cuando su actividad sea económica (tanto en lo referente al IVA de los bienes y servicios entregados con contraprestación como al Impuesto sobre Sociedades de los beneficios de las operaciones de esta naturaleza), en particular, se prestará especial atención a la investigación de bienes que aparecen ocultos en cuanto a su titularidad real dentro de la información relacionada con las actividades propias de las fundaciones”.*

La problemática se centra sobre todo en las fundaciones cuando su actividad se limita a transferir las donaciones a terceras entidades sin fin lucrativo, sin realizar directamente la actividad de interés general. En estas situaciones, existen diversos pronunciamientos de la

Dirección General de Tributos³ y del Tribunal Económico Administrativo⁴, en la que declaran que para que una entidad pueda aplicar los incentivos fiscales de la Ley 49/2002, no basta con que persiga un fin de interés general, sino que **se exige que sea la propia fundación o entidad la que realice directamente actividades de interés general**. Este requisito no puede entenderse cumplido por el simple hecho de destinar los ingresos a otras fundaciones. La DGT califica a estas entidades como *“totalmente pasiva que no desarrolla actividad alguna distinta de la gestión de su patrimonio mobiliario”*

El precepto literal del art.3 no establece expresamente que las fundaciones realicen directamente fines de interés general, sino que las **persigan⁵**. Sin embargo, la interpretación que prevalece al respecto es restrictiva, y requiere que sea la propia fundación la que realice activamente proyectos con fines de interés general.

Las anteriores consultas tributarias resolvían de carácter uniforme la cuestión planteada sin matizar ni distinguir la función que realizaba la fundación. Por este motivo, resulta de especial interés el reciente pronunciamiento de la Dirección General de Tributos **nº V2501-21 de 5 octubre 2021**, en la que establece que si una fundación recibe fondos y los destina a otras fundaciones a las que es de aplicación el régimen especial y no se limita a trasladar los fondos, sino que hace una labor de **control y seguimiento** en el destino que se les da, **se considera que dichos fondos sí cumplen los requisitos para poder acogerse al régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos:**

“Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT considera que, con carácter general, debe ser la propia fundación beneficiaria del régimen especial quien realice, directamente, las actividades de interés general.

No obstante, si la fundación no realiza directamente la actividad fundacional, sino que lo hace de forma indirecta, pero se cumplan simultáneamente dos circunstancias:

- que dicha actividad se realice a través de otras entidades a las que igualmente les resulte de aplicación la L 49/2002; y

³ Entre ellas, destaca la Consulta DGT nº V0618-0, de 14 de abril del 2005 y Consulta DGT nº V2282-06, de 16 de noviembre del 2006

⁴ TEAC Resolución 29 de noviembre del 2012 (R.G. 3669/2010)

⁵ **Artículo 3. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos:** *“Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:*

1.º Que persigan fines de interés general (...).”

- que la primera no efectúe una mera traslación de fondos a estas segundas, sino que lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados, aun cuando la fundación no destinara sus fondos de forma directa a la realización de actividades que persiguen fines de interés general, se consideraría que sí se cumplen las condiciones para que les sea de aplicación el régimen especial.

En consecuencia, en el supuesto de que se desconozca si las entidades a las que se van a destinar los fondos les resultan de aplicación la Ley 49/2002 o, en el caso de que se tratara de una mera traslación de fondos sin que la fundación fuera a ejercer un control sobre su destino, las donaciones referidas no podrían acogerse al régimen previsto en la Ley 49/2002”.

- (ii) Un segundo problema que plantea la reforma es la acreditación por parte del obligado tributario de la donación efectuada mediante certificado pertinente para poder aplicarse la deducción, tanto en el IRPF como en el IS, sin el cual no resulta de aplicación de la deducción por lo que se pierde el beneficio fiscal.
- (iii) Por último, se desconoce si la sociedad beneficiaria de las donaciones tiene obligación de comunicar a la Agencia Tributaria española de las donaciones recibidas por parte de los nacionales españoles.

Por lo que a simple vista lo que en un principio podía parecer que la reforma introducida en la Ley 49/2002, donde exime a las fundaciones extranjeras de la necesidad de registrarse en España a efectos de poder gozar del régimen fiscal de fundaciones, facilitaba la operativa en España a las entidades sin fines lucrativos europeas parece que dicha reforma se ha quedado corta al trasladar al contribuyente la necesidad de realizar una labor de investigación, al objeto de poder aplicarse la deducción correspondiente sin incurrir en ningún tipo de sospecha por parte de la Administración española, ya que es el contribuyente quien tiene que determinar si la entidad sin fines lucrativos europea es análoga a las fundaciones o entidades sin fines de lucro amparadas en la Ley 49/2002.

Adicionalmente a lo anterior, se traslada la carga documental a la entidad sin ánimo de lucro europea la necesidad de emitir el correspondiente certificado fiscal al objeto de que el sujeto pasivo español pueda aplicar la deducción correspondiente (IRPF o IS), sin el cual este último no podrá aplicarse dicha deducción.