

Impuesto sobre Sociedades



Í N D I C E

Regímenes aplicables a las fundaciones del Impuesto sobre de Sociedades

Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002

Régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas

Pagos fraccionados

Regímenes aplicables a las fundaciones del Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades (“IS”) es un impuesto que grava los beneficios de las entidades jurídicas, y puesto que las fundaciones son personas jurídicas, son también sujetos pasivos del impuesto.

Ahora bien, las fundaciones tributarán de forma distinta según estén acogidas al régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos al mecenazgo (“Ley 49/2002”) o al régimen de entidades parcialmente exentas, establecido en el capítulo XV de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las fundaciones que opten por el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, están obligadas a presentar la declaración por este impuesto, por todas las rentas obtenidas, aunque algunas o todas estén exentas de tributación, y a liquidar el impuesto en caso de que sea necesario, tal y como establece el artículo 13 de la Ley 49/2002.

Por su parte, las fundaciones acogidas al régimen de entidades parcialmente exentas, establecido en el Capítulo XV de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”), estarán obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, así como a liquidarlo.

En cualquier caso, tanto si la fundación está acogida al régimen fiscal especial establecido en la Ley 49/2002, como si no lo está, tendrá que presentar el modelo 200 antes del 25 de julio de cada año si su ejercicio coincide con el año natural. Si no fuera así, la presentación de la declaración del IS y, si procediera, su liquidación, tendrá que sustanciarse en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la fecha del cierre de su ejercicio.

La presentación del IS ha de realizarse necesariamente de forma telemática a través del enlace habilitado para ello por la Agencia Tributaria.

Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002

I. Opción por el régimen fiscal especial

Las fundaciones, una vez inscritas en el Registro de Fundaciones correspondiente, pueden optar por el régimen fiscal especial contenido en la Ley 49/2002.

Para ello han de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 3 de dicha Ley que son los siguientes:

“1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de defensa de los animales, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

2.º Que destinen, directa o indirectamente, a la realización de dichos fines al menos el 70 por ciento de las siguientes rentas e ingresos:

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.
- c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 % de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas

reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de 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. El arrendamiento u otras formas de cesión de uso del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere la letra e) del artículo anterior.

5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere la letra e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

No tendrán la consideración de remuneración de los cargos, los seguros de responsabilidad civil contratados por la entidad sin fines lucrativos en beneficio de los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno, siempre que solo cubran riesgos derivados del desempeño de tales cargos en la entidad.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número. Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.”

Si la fundación cumple con TODOS los requisitos anteriormente expuestos, y quiere acogerse al régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, tendrá que presentar una declaración censal (modelo 036) ante la Agencia Tributaria comunicando su opción. Este trámite, como todos los que se sustancian ante la Administración Pública por parte de personas jurídicas, ha de realizarse de forma telemática.

Hay que tener en cuenta que el cumplimiento de estos requisitos es exigible durante todo el período en el que la fundación quiera ser beneficiaria de éste régimen.

2. Rentas exentas

Los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 recogen aquellos ingresos de las entidades beneficiarias de este régimen que, estando sujetos al IS se consideran exentos de su tributación.

Así, las rentas exentas bajo IS son las siguientes:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de la Ley 49/2002 y en

virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

- b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
- c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
- d) Las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad (ej. dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres).
- e) Las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la fundación.
- f) Las rentas obtenidas en el ejercicio de las siguientes explotaciones económicas:
 - f.I) Las de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:
 - a) Protección de la infancia y de la juventud.
 - b) Asistencia a la tercera edad.
 - c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
 - d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.
 - e) Asistencia a minorías étnicas.
 - f) Asistencia a refugiados y asilados.
 - g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
 - h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
 - i) Acción social comunitaria y familiar.
 - j) Asistencia a ex reclusos.
 - k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
 - l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
 - m) Cooperación para el desarrollo.
 - n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.
 - ñ) Acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social.
 - f.II) Las de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.
 - f.III) Las de investigación, desarrollo e innovación, siempre y cuando se trate de actividades definidas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

f.IV) Las de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

f.V) Las consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

f.VI) Las de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

f.VII) Las de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación de altas capacidades, las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

f.VIII) Las consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

f.IX) Las de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

f.X) Las de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

f.XI) Las que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. En ningún caso podrán ser consideradas auxiliares o complementarias aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 % de los ingresos totales de la entidad.

f.XII) Las de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Además, estarán exentas de tributación bajo el IS aquellas rentas que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a la fundación y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los supuestos del artículo 6 de la Ley 49/2002.

3. Determinación de la base imponible y tributación de rentas no exentas

En la base imponible del IS sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exenta.

A efectos de la consideración de qué gastos son o no deducibles, el artículo 8 de la Ley 49/2002 NO considera gastos deducibles:

a) Los imputables exclusivamente a las rentas exentas.

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.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no 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.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

Una vez determinada la base imponible, hay que tener en cuenta que el tipo de gravamen aplicable a estas explotaciones no exentas es del 10 % tal y como establece el artículo 10 de la Ley 49/2002.

Régimen fiscal de entidades parcialmente exentas

El régimen fiscal de estas entidades, regulado en el capítulo XIV del título VII de la LIS, se caracteriza, básicamente, porque están exentas las rentas:

- Las procedentes de las actividades que constituyan su fin fundacional, en la medida en que no sean actividades empresariales.
- Las procedentes de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo en la medida en que se realicen en cumplimiento de su fin fundacional.
- Las generadas en la transmisión onerosa de bienes afectos a su fin fundacional, siempre que el importe total obtenido se reinvierta en otras inversiones relacionadas con su objeto social o finalidad específica.

Además, su régimen fiscal se complementa con ciertas especialidades en cuanto a la composición de la base imponible y sus tipos de gravamen en este impuesto.

Las fundaciones que opten por este régimen de entidades parcialmente exentas de los apartados están obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas de acuerdo con el artículo 124.3 de la LIS.

No obstante, no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales;
- Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superan 2.000 euros anuales; y
- Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

Este régimen resultará de aplicación a aquellas fundaciones que no hayan optado por el previsto en la Ley 49/2002 en los términos expuestos anteriormente o en los que no concurren los requisitos de aplicación de éste previstos en el artículo 3 de dicha Ley.

Pagos fraccionados

En virtud de lo previsto en el artículo 1.3 de la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, están obligados a presentar el modelo 202 aquellos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 6 millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado.

Según se establece en el párrafo siguiente del mismo artículo, el resto de entidades que no cumplan

con este requisito no estarán obligadas a presentar el pago fraccionado.

El modelo 202 también es el instrumento que canaliza el pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.

Puesto que las entidades acogidas a la Ley 49/2002 están obligadas a declarar bajo el Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 13 de dicha Ley, si se dan en ellas los requisitos exigidos para la presentación del modelo 202, puesto que éste se incluye en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, tendrán que presentarlo.

En el propio modelo 202 aparece una casilla específica para las entidades acogidas a la Ley 49/2002.

Ahora bien, es posible, que, atendiendo a las circunstancias fiscales de cada entidad, si la liquidación del ejercicio anterior haya sido negativa o cero, la fundación no estará obligada a presentar dicho modelo 202.

Madrid, junio de 2025. Servicio de Asesoría Jurídica y Fiscal AEF

La presente guía contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.