

**EL DEBER DE DECLARAR DE LAS ENTIDADES SIN FINES
LUCRATIVOS EN EL RÉGIMEN DE ENTIDADES
PARCIALMENTE EXENTAS**

***THE OBLIGATION TO DECLARE OF NON-PROFIT ENTITIES IN
THE REGIME OF PARTIALLY EXEMPT ENTITIES***

CARLOS JAVIER CORRECHER MATO
Universidad de Valencia

RESUMEN

Analizamos la regulación española del deber de declarar y su exención aplicable a las entidades sin fines lucrativos que tributan conforme al régimen de entidades parcialmente exentas. Con este propósito, examinamos la evolución legislativa y el estado actual de la cuestión, además de otros aspectos imprescindibles como el sistema de exención de rentas de este régimen fiscal o el alcance de las actividades económicas. También estudiamos el deber de declarar y su exención en la legislación foral española, con el fin de mostrar, mediante un análisis comparativo, los posibles aciertos de una regulación más próxima a la misma. Finalmente, formulamos propuestas alternativas con la intención de aportar soluciones a los problemas que la declaración del Impuesto pueda ocasionar, en

especial a aquellas entidades no lucrativas de menor tamaño¹

PALABRAS CLAVE: Tributación; entidades sin fines lucrativos; Impuesto sobre Sociedades; declaraciones; entidades parcialmente exentas.

ABSTRACT

We analyze the spanish regulation of the obligation to declare and its exemption applicable to non-profit entities that tax under the regime of partially exempt entities. For this purpose, we examine the legislative developments and the current state of the issue, as well as other essential aspects such as the income exemption system of this fiscal regime or the scope of economic activities. We also study the obligation to declare and its exemption in the spanish regional legislation, in order to show, through a comparative analysis, the possible successes of a closer regulation to it. Finally, we formulate alternative proposals with the intention of providing solutions to the problems that tax declarations may cause, especially to those smaller non-profit entities.

KEY WORDS: Taxation, non-profit entities, corporate tax, declarations, partially exempt entities.

SUMARIO

I. Introducción.

II. La evolución legislativa del deber de declarar de las entidades sin fines lucrativos en el régimen de entidades parcialmente exentas.

a) Antecedentes legislativos.

b) Estado actual de la cuestión: la LIS y sus sucesivas modificaciones.

III. Análisis del artículo 124.3 de la LIS.

III.1. El deber de declarar y su exención.

III.2. Análisis de la exención del deber de declarar y sus requisitos.

a) Primer requisito de la exención: Ingresos totales anuales.

¹ El presente trabajo de investigación se enmarca como parte de los resultados del proyecto de investigación DER2015-65519-C2-1-R (MINECO/FEDER): “ECONOMIA COLABORATIVA, ECONOMIA SOCIAL Y BIENESTAR”.

b) Segundo requisito de la exención: Ingresos anuales correspondientes a rentas no exentas.

c) Tercer requisito de la exención: Sometimiento a retención de todas las rentas no exentas.

III.3. La influencia de las actividades económicas en la exención del deber de declarar.

IV. Análisis comparado de la normativa foral: El deber de declarar y su exención en Vizcaya, Álava, Guipúzcoa y Navarra.

V. Conclusiones.

I. Introducción.

Las singularidades propias del régimen de entidades parcialmente exentas, en el que tributan gran parte de las entidades sin fines lucrativos, alcanzan, en particular, al deber de declarar. Así, de acuerdo con el artículo 124.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), dichas entidades están sujetas, como regla general, al deber de declarar todas sus rentas, independientemente de su exención. Sin embargo, en ese mismo apartado se establece una excepción al deber de declarar si se cumplen determinados requisitos de carácter acumulativo; tal y como ya ocurría en términos muy similares, de acuerdo con la normativa anterior, es decir, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

No obstante, en la primigenia redacción de la actual LIS se eliminó la exención completamente, equiparando el tratamiento del deber de declarar al establecido por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, LRFESFL), lo que nos lleva a reflexionar sobre la conveniencia de la posterior recuperación de dicha exención, su alcance, y su adecuación a la naturaleza y realidad de las entidades sin fines lucrativos que tributan de acuerdo con este régimen.

II. La evolución legislativa del deber de declarar de las entidades sin fines lucrativos en el régimen de entidades parcialmente exentas.

a) Antecedentes legislativos.

El artículo 30 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el apartado segundo de su artículo 5, ya recogía el deber de declarar de las entidades no lucrativas y su exención². Así, de acuerdo con el apartado segundo de este artículo 30, las entidades no lucrativas quedaban exoneradas de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades cuando, por imperativo de las normas contenidas en el apartado segundo del artículo 5, se encontraran totalmente exentas de este Impuesto. En este sentido, las entidades no lucrativas estaban exentas del Impuesto y de la presentación de la autoliquidación, siempre y cuando no obtuviesen rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se hallara cedido, o incrementos de patrimonio.

Posteriormente, la redacción original del artículo 142.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, también recogió el deber de declarar y su exención, si bien de un modo distinto: “3. *Los sujetos pasivos a que se refiere el capítulo XV del Título VIII de esta Ley estarán obligados a declarar respecto de las rentas no exentas, excepto que dichas rentas estuvieran sujetas a obligación de retener y fueren las únicas que obtengan.*”. Sin embargo, esta exención fue eliminada en una segunda modificación del anteriormente citado artículo, vigente desde el 1 enero 2002 hasta el 18 julio 2003, aunque volvió a recuperarse en una tercera modificación, vigente desde el 19 de julio de 2003, aunque la estructura de la misma cambió respecto a la regulación que le precedió.

Con la llegada del ya derogado TRLIS, el deber de declarar y su exención, regulados en el artículo 136.3 TRLIS, no varían respecto a la última modificación anterior. Así, del mismo modo que en la normativa actual, se establecía, como regla general, la obligatoriedad de declarar la percepción de todas las rentas percibidas, tanto exentas como no, amén de una excepción a la misma, consistente en una exención al deber de declarar que exigía el cumplimiento simultáneo de estos requisitos: i) Que los ingresos totales no superaran 100.000 euros anuales, ii) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superaran 2.000 euros anuales, iii) Que todas las rentas no exentas que obtuvieran estuvieran sometidas a retención.

b) Estado actual de la cuestión: la LIS y sus sucesivas modificaciones.

Con la llegada de la LIS, en su versión original, publicada el 28/11/2014, se suprimió la tradicional exención y quedaba redactado el apartado 3º del artículo 124 LIS como un

² Por otra parte, el artículo 57 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, ya imponía a las entidades no lucrativas acogidas al régimen fiscal especial de esta ley, en consonancia con lo que establece la LRFESFL actualmente, la obligación de declarar todas sus rentas exentas o no.

deber taxativo de declarar cualesquiera rentas obtenidas³. Este deber se imponía a la totalidad de contribuyentes mencionados en los números 2, 3 y 4 del artículo 9 LIS, entre los que se incluían entidades e instituciones sin ánimo de lucro, cooperativas, colegios profesionales, etc⁴.

Algunos autores como PEDREIRA MENÉNDEZ (2015, pp.163-169) y ÁLVAREZ PÉREZ (2015, pp. 64-68), sostienen que la supresión de la exención del deber de declarar habría supuesto un grave problema para aquellas entidades sin fines lucrativos que se encontraban en condiciones de acogerse a dicha exención. A su juicio, es evidente que las entidades sin fines lucrativos de menor entidad no contaban ni cuentan muchas veces con una estructura que pueda hacer frente a las obligaciones fiscales más complejas, y dado que la declaración del impuesto exige profundos conocimientos contables generales (Plan General Contable) y específicos (Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos), las entidades no lucrativas más reducidas no estaban preparadas para ello y tendrían la necesidad de externalizar el servicio por el desconocimiento y la complejidad de la materia, lo que conllevaría a largo plazo unos sobrecostos difíciles de asumir⁵.

³ En realidad, como hemos puesto de manifiesto, la eliminación de la exención del deber de declarar no fue algo que no hubiera ocurrido con anterioridad, pues en una segunda modificación del artículo 142.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, vigente desde el 1 enero 2002 hasta el 18 julio 2003, se suprimió completamente. Así las cosas, entendemos que, en ambos casos, la decisión de suprimir la exención del deber de declarar obedecía a una desproporcionada voluntad de control sobre los ingresos que percibían estas entidades, equiparando con esta decisión el tratamiento del deber de declarar en la LIS al establecido en la LRFESFL.

⁴ De cualquier modo, el cambio del tenor literal respecto del TRLIS, no supuso alteración alguna en el abanico de sujetos que se someten a la regla general de declarar la percepción de todas sus rentas. De hecho, esa primitiva redacción de la LIS, en ese concreto aspecto, se mantiene en la actualidad pese a las reformas.

⁵ Además, apuntan correctamente que, hasta la fecha, sólo las fundaciones de ámbito nacional y las asociaciones declaradas de interés público estaban obligadas a aplicar y formular sus cuentas anuales conforme al modelo del Plan General Contable. Así pues, mientras que en éstas, las exigencias contables se asemejan mucho más a las entidades mercantiles, en el resto de asociaciones las cuentas son exigidas pero de una forma mucho más genérica. No obstante, hay que tener en cuenta la existencia de numerosa legislación autonómica que, como normativa sustantiva de fundaciones y asociaciones, exigen unas obligaciones contables prácticamente idénticas a las exigidas por la normativa estatal, por lo que aun no estando obligadas por la normativa contable, sí parece conveniente que lleven sus cuentas del mismo modo que las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública. Por ejemplo, la legislación valenciana de fundaciones y su Reglamento de desarrollo, además de la Ley Valenciana de Asociación, contempla las obligaciones contables en los mismos términos en los que lo hace la normativa estatal. De un lado, la Ley 14/2008, de 18 de noviembre, de la Generalitat, de Asociaciones de la Comunitat Valenciana, en su artículo 17.1, dice que las asociaciones han de tener un inventario de sus bienes y llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, reflejando en especial las aportaciones recibidas de terceros y las actividades realizadas. Además, impone que las cuentas de la asociación se aprueben anualmente por la asamblea general. Este artículo es importante, pues determina un contenido de la contabilidad muy similar al regulado en el artículo 14 de la legislación estatal. De otro lado, la Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana, en su artículo 21.3 pfo 2º, impone que las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados, la memoria de la gestión económica y la memoria de las actividades fundacionales, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación. Además, de acuerdo con el apartado 10º de este artículo, cuando se realicen

Ahora bien, para construir la anterior argumentación parten de la premisa de que el Impuesto sobre Sociedades, al menos en lo que refiere a las entidades no lucrativas, no puede declararse si no se lleva una contabilidad conforme al Código de Comercio (en adelante, CCo)⁶. Debemos rechazar este razonamiento, pues entendemos que, en primer lugar, el Impuesto puede declararse sin necesidad de la llevanza de una contabilidad conforme al CCo⁷; y, en segundo lugar, que la supresión de la exención del deber de declarar nada cambió en lo que respecta a las obligaciones contables de las entidades sin fines lucrativos.

En efecto, la exégesis del artículo 120.1 LIS, nos lleva a disentir de tal argumentación, dado que las entidades sin fines lucrativos siempre estuvieron y continúan obligadas a llevar una contabilidad conforme a las exigencias de su legislación sustantiva y, en todo caso, independientemente de lo que prescriba ésta, el párrafo segundo de este artículo 120.1 LIS exige la identificación de ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas, al menos en lo que a efectos fiscales se refiere.

En definitiva, entendemos que es inapropiado y carente de justificación normativa hacer descansar el alcance de las obligaciones contables en la existencia de una exención del deber de declarar, ya que, a nuestro modo de ver, constituyen esferas normativas independientes, aunque vinculadas. Por eso, con independencia de la regulación de una exención del deber de declarar, las obligaciones contables van a ser las mismas, dado que éstas últimas deben cumplirse desde el primer momento en que se inicia el periodo

actividades económicas, la contabilidad de las mismas debe ajustarse a lo dispuesto por el Código de Comercio. En definitiva, al igual que ocurre con las asociaciones, en materia de fundaciones, la legislación estatal se encuentra en perfecta sintonía con la autonómica valenciana. (*Vid.* PEDREIRA MENÉNDEZ (2015, pp.165-166) y ÁLVAREZ PÉREZ (2015, pp. 64-65)).

⁶ La adopción de tal argumento vaciaría de contenido el artículo 120.1 LIS. Es decir, si la obligación de declarar en todo caso exige que las entidades sin fines lucrativos lleven una contabilidad conforme al CCo, no tendría sentido que este precepto exija que las entidades sin fines lucrativos lleven una contabilidad acorde a su legislación sustantiva.

⁷ De hecho, en el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas remite a la LIS, con especialidades dentro de esta normativa. Asimismo, el artículo 24 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, también remite a la LIS en lo relacionado al régimen de atribución de rentas, lo que nos indica que la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades no exige necesariamente la llevanza de una contabilidad mercantil. Además, el propio artículo 25.9 de la Ley de Fundaciones (art 24.7 del Reglamento Valenciano de Fundaciones) confirma la innecesariedad de una contabilidad conforme al CCo para liquidar el Impuesto sobre Sociedades. Es más, se distinguen dos contabilidades en función de la realización de actividades económicas o no, correspondiendo la obligación de llevanza de contabilidad conforme al CCo sólo cuando se realicen dichas actividades económicas, lo que no determina la exclusión de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de aquellas que no las realicen.

impositivo, cuando aún no es posible conocer si se cumplirán los umbrales económicos exigidos por la exención.

En sentido opuesto, vincular la declaración del Impuesto sobre Sociedades y la supresión de la exención del deber de declarar a la obligación o necesidad absoluta de llevar a cabo una contabilidad conforme al CCo como condición indispensable para la autoliquidación del Impuesto, conllevaría presuponer que aquellas entidades no lucrativas que no tenían obligación de declarar, no llevaban *de facto* la contabilidad exigida a efectos del Impuesto sobre Sociedades (lo que no significa que no debieran llevarla), por lo que al obligarles a declarar no podrían continuar eludiendo la obligación de llevar a cabo una “contabilidad” fiscalmente exigible. Pero ello no implica, ni que la normativa fiscal no exigiera una contabilidad en todo caso, independientemente de la obligación o no de declarar, máxime cuando el cumplimiento de los requisitos exigidos por la exención del deber de declarar es algo incierto e imposible determinar desde una perspectiva *ex ante*; ni que la contabilidad tenga que ser conforme al CCo; ni la imposibilidad de declarar el Impuesto sobre Sociedades si no hay contabilidad conforme al mismo, más aún si se tiene en cuenta que normativamente no se ha predicado esa exigencia. Definitivamente, las obligaciones contables únicamente deberían ajustarse a las exigencias del artículo 120 LIS, al menos en lo que respecta a la declaración del Impuesto⁸.

Sin embargo, el deber incondicionado de declarar no llegó a ser una realidad material, ya que el art. 7 del Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, reintrodujo la exención del deber de declarar antes de la conclusión del primer periodo impositivo al que resultaba de aplicación en una primera modificación del texto original. Con esta primera modificación, la exención del deber de declarar se configuró con la misma estructura que la regulada en el TRLIS, pero incrementando el nivel de exigibilidad para su adopción. En el primer requisito se reduce el volumen en la obtención de ingresos totales a un máximo de 50.000 euros anuales, y en el segundo de éstos (Volumen máximo de ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención de 2.000 euros anuales), únicamente se suprime el inciso “...sometidas a retención...”⁹.

Finalmente, el legislador modificó de nuevo el contenido del tercer apartado del artículo 124 LIS, por el art. 63 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, en los términos que son objeto de análisis exhaustivo en los siguientes apartados.

⁸ Estamos de acuerdo con Pedreira Menéndez (2015, p.167) en la necesidad de poner sobre la mesa los defectos de la normativa contable por ignorar las necesidades del sector no lucrativo y plantear, *lege ferenda*, la necesidad de establecer una verdadera contabilidad simplificada para las entidades sin fines lucrativos.

⁹ Posteriormente, el art. 7 de la Ley 25/2015, de 28 de julio, convalida la situación legislativa anterior, regulando la exención de forma idéntica, por lo que se trata de una reforma meramente formal.

III. Análisis del artículo 124.3 de la LIS.

III.1. El deber de declarar y su exención.

El párrafo primero del artículo 124.3 LIS, establece que, aunque no son las únicas, y teniendo en cuenta la remisión normativa a los artículos 9.2, 9.3 y 9.4 LIS, las entidades sin fines lucrativos forman parte de los sujetos que se someten a la regla general de declarar la percepción de todas sus rentas, independientemente de que se encuentren acogidas al régimen especial establecido en la LRFESFL (art. 9.2 LIS) o al régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS (art. 9.3 a) LIS)¹⁰.

Ahora bien, como excepción a la regla general, la exención al deber de declarar se regula en el párrafo segundo del artículo 124.3 LIS, y establece que, mediante el cumplimiento de los tres requisitos que el precepto recoge, los sujetos que se detallan en el artículo 9.3 LIS, que para lo que nos interesa, son, entre otros, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que les resulte aplicable el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, quedan liberados de tal deber¹¹. En sentido contrario, aquellas entidades e instituciones sin ánimo de lucro acogidas al régimen contemplado en la LRFESFL deberán declarar obligatoriamente, dado que la exención del deber de declarar no les resulta de aplicación¹². No obstante, aunque pudiera entenderse que este régimen supone mayor carga en el conjunto de formalidades exigidas a las entidades sin fines lucrativos, lo cierto es que en algunos casos les puede compensar las mayores

¹⁰ Sobre el régimen de entidades parcialmente exentas, véase BLÁZQUEZ LIDOY (2011, pp. 107-140); y TORREGROSA CARNÉ (2003, pp. 18-23).

¹¹ Conviene poner de relieve que el régimen especial de entidades parcialmente exentas no alcanza a las cooperativas sin ánimo de lucro, pues a las mismas, según la disposición adicional 9ª de la Ley 27/1999 de 16 de julio, de Cooperativas, se les aplica el régimen especial cooperativas de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Tampoco se aplica a las mutualidades de previsión social, según Consulta vinculante de la D.G.T. V-1223-10, de 01 de junio de 2010, por lo que éstas siempre deberán cumplir con el deber de declarar. Además, debe advertirse que la ley no consagra el carácter categórico de la exención del deber de declarar, sino que expresamente manifiesta que los sujetos que cumplan con los requisitos establecidos en este artículo 124.3 LIS no tienen la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Efectivamente, el cumplimiento de estos requisitos no posee un carácter imperativo y excluyente, en la medida en que lo que habilita la verificación de los mismos es la posibilidad de no declarar, de forma que aquellas entidades que cumplan dichos requisitos pero decidan presentar la autoliquidación por los motivos que sean, están amparadas por la ley. Cabe recordar que los particulares pueden hacer todo aquello que la ley no les prohíbe, lo cual enlaza con el principio *A maiori ad minus*; y, en este caso, el cumplimiento de los requisitos de la exención no excluye la facultad de declarar si así se desea. Sin embargo, pese a que ello puede resultar a primera vista un poco extraño, lo cierto es que algunas entidades sin fines lucrativos que no estén obligadas a declarar sí estén interesadas en ello. Piénsese en aquellas entidades que teniendo base imponible neutra o negativa hayan sido objeto de retenciones a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades, ya que si no se le habilitara a tal declaración no podrían ser objeto de devolución tales ingresos a cuenta, con los correspondientes efectos contrarios a la justicia tributaria que ello comportaría.

¹² Así las cosas, el artículo 13 LRFESFL impone la obligación absoluta de declarar todas las rentas percibidas por parte de las entidades no lucrativas acogidas al régimen fiscal especial de la LRFESFL: “Las entidades que opten por el régimen fiscal establecido en este Título estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.”. (Vid. Montesinos Oltra (2016, p. 174)).

obligaciones formales si se tiene en cuenta los beneficios que el régimen especial de la LRFESFL puede otorgar, tales como mayor amplitud en la exención de rentas, un tipo de gravamen privilegiado, etc¹³.

En lo que respecta a la exención y sus requisitos, actualmente se establecen en los siguientes términos:

“No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.*
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.*
- c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.”*

Especial atención merece el análisis de estos requisitos, en la medida en que su rigurosidad, mayor aún que en la normativa anterior, podría impedir acogerse a dicha exención a una gran parte de las entidades sin fines lucrativos.

III.2. Análisis de la exención del deber de declarar y sus requisitos.

a) Primer requisito de la exención: Ingresos totales anuales.

El primer requisito de la exención del deber de declarar exige que el volumen de ingresos totales percibidos no supere la cantidad de 75.000 euros anuales. De este modo, todas aquellas entidades que superen ese nivel de ingresos en cómputo anual, independientemente que correspondan a rentas exentas o no, deberán declarar todas sus rentas. Así pues, es más que evidente que este requisito no es tan restrictivo en la práctica como los otros dos, que son los que impiden a la mayoría de las entidades sin fines lucrativos acogerse a esta exención, por los motivos que expondremos más adelante.

¹³ Como puede observarse de ambos regímenes, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por la LRFESFL, se puede optar tanto por el régimen de la LRFESFL como por el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, por lo que nos encontramos ante una verdadera fiscalidad de opciones en este concreto supuesto. En el caso del régimen especial de la LRFESFL, el tipo de gravamen aplicable a la base imponible es el 10%, mientras que el tipo de gravamen aplicable a las entidades parcialmente exentas sigue siendo el 25% sobre las rentas no exentas. No obstante, las entidades sin fines lucrativos de nueva creación que se acogen al régimen recogido en la LIS, en su primer período impositivo con base imponible positiva y en el segundo, podrán aplicar el tipo reducido del 15%.

No obstante, para profundizar más en el análisis de este requisito es necesario delimitar qué debe entenderse por *ingreso* y el periodo anual al que vienen referidos (*ingresos anuales*)¹⁴:

i) En lo que respecta al concepto de *ingreso*, BLÁZQUEZ LIDOY (2012, pp. 8-9) distingue entre ingreso fiscal y contable, aunque a los efectos del antiguo TRLIS, y entiende que el concepto que debe prevalecer es el de *ingreso* fiscal¹⁵. Sin embargo, creemos que la definición de *ingreso* podemos extraerla de la normativa contable, únicamente a los efectos que interesan al presente trabajo de investigación, puesto que se parte del resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. El Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, define *ingreso* de forma muy similar al Plan General Contable¹⁶: “4. *Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en nuevas aportaciones, monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social.*”¹⁷. Por tanto, es posible identificar los *ingresos* como todo aquello que entra en el patrimonio, es decir, el rendimiento bruto.

ii) En lo referente al periodo en el que se obtienen los ingresos, entendemos que los *ingresos anuales* se corresponden con aquellos obtenidos dentro de un determinado periodo impositivo y se computan anualmente¹⁸. Como regla general, el período

¹⁴ La presencia del concepto de *ingresos* se confirma en los tres requisitos de la exención del deber de declarar, ya sea explícitamente en los dos primeros, ya sea de forma implícita en el tercero de ellos. En este último no se tiene en cuenta directamente el concepto de ingreso, sino que llanamente lo que toma en consideración es ya la renta. Igualmente, es constatable que el periodo anual de la percepción de los ingresos se refiere tanto para el primero como para el segundo requisito de la exención del deber de declarar.

¹⁵ Asimismo, pone de relieve como en determinados casos existen ingresos de carácter fiscal que no tienen por qué tener reflejo en la contabilidad. Por ello, concluye que determinados ajustes de carácter fiscal tienen un tratamiento distinto entre la disciplina contable y la fiscal. Por ejemplo, cuando una entidad sin fines lucrativos reciba un elemento patrimonial por donación, fiscalmente, a diferencia del criterio contable, ese ingreso debe computarse por la totalidad en el ejercicio en que se reciba (*Vid.* BLÁZQUEZ LIDOY (2012, pp. 8-9)).

¹⁶ El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, prevé una definición de ingresos prácticamente idéntica a la aportada por el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, con la diferencia que se hace entre socios y propietarios (Plan General Contable), y dotación fundacional o fondo social (Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos).

¹⁷ Nótese que a la luz de la normativa contable, la disminución de los pasivos es considerado como un *ingreso*, en atención a lo cual ello debe tenerse en cuenta a los efectos de la exención del deber de declarar.

¹⁸ La coincidencia del período impositivo con el ejercicio económico facilita la declaración del impuesto, sobre todo desde un punto de vista contable y formal. Debe descartarse, por cuestiones de coherencia exegética con el conjunto de la LIS, la interpretación sobre los *ingresos anuales* como ingresos obtenidos

impositivo, al cual se ha de referir la declaración del Impuesto sobre Sociedades, en ningún caso puede exceder de doce meses (Art. 27.3 LIS). Ahora bien, pudiendo coincidir o no el periodo impositivo con el año natural, sí debe hacerlo con el ejercicio económico de cada entidad (Art. 27.1 LIS), que vendrá estipulado en el título constitutivo de las mismas.

Sin embargo, existen supuestos especiales que determinan la conclusión del período impositivo de forma prematura, para el caso que el ejercicio económico de la entidad sea inferior al año (Art 27.2 LIS)¹⁹. En lo que respecta a las entidades sin fines lucrativos, excepto el supuesto de transformación de la forma jurídica que determine la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades, el resto de los supuestos referenciados en este apartado podrían, *a priori*, ser de aplicación; ya sea por extinción de la entidad; cambio de residencia al extranjero; o incluso la modificación del tipo de gravamen o del régimen aplicable²⁰. De cualquier modo, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deberán presentar una declaración independiente por cada período impositivo, devengándose el Impuesto, de acuerdo con el artículo 28 LIS, el último día de dicho periodo.

Lógicamente, cuando exista un periodo impositivo inferior al año, la declaración del Impuesto sobre Sociedades no presentará mayor particularidad que la existencia de los ingresos y gastos correspondientes únicamente a los meses en los que los mismos se hayan originado, siempre teniendo en cuenta las diferencias entre la acepción de *ingresos* a efectos contables y a efectos fiscales, debiendo diferenciar el tratamiento según el contexto.

en el año natural, máxime si se tiene en cuenta que la coincidencia del periodo impositivo con el ejercicio económico marca la pauta de la tributación directa sobre las sociedades; a diferencia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde se marca un periodo de declaración del Impuesto determinado, aunque tampoco coincidente con el año natural.

¹⁹ Se trata de un “*numerus clausus*” de supuestos, un elenco cerrado de casos que si se verifican en la realidad determinan la conclusión del período impositivo antes de lo que lo haría en circunstancias ordinarias, y se devengue el impuesto en los términos del artículo 28 LIS.

²⁰ No debe pasarse por alto que en el ámbito mercantil también existe la necesidad de establecer ejercicios sociales inferiores al año. Sin embargo, al contrario que en la LIS, la normativa mercantil no contempla supuestos específicos positivados, sino que es la doctrina la que deduce esta posibilidad que entiende implícita en el precepto, identificando la posibilidad de existencia de ejercicios sociales inferiores al año en los siguientes casos: constitución de la sociedad, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social, y disolución y liquidación societaria. Las únicas consideraciones explícitas que prevé la normativa mercantil se encuentran en el artículo 26 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital que establece, a falta de disposición estatutaria, la terminación del ejercicio social el treinta y uno de diciembre de cada año. Además, el artículo 125 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil que, aparte de lo dicho anteriormente, y en consonancia con el artículo anteriormente mencionado, prohíbe expresamente la existencia de ejercicios sociales superiores al año, lo cual se encuentra en perfecta sintonía con la normativa tributaria. No obstante, pese a existir armonía entre ambos sectores del ordenamiento jurídico, resulta evidente que existe una disparidad terminológica, en la medida en que la normativa mercantil habla de ejercicio social, mientras que la LIS habla de ejercicio económico, ante lo cual podemos concluir la equivalencia conceptual entre ambos conceptos. (*Vid.* CASTELLANO RAMÍREZ, 2010, pp. 375-381).

No obstante, si observamos la normativa tributaria en su conjunto, podríamos reflexionar sobre la aplicación de una solución distinta en los supuestos de ejercicios económicos inferiores al año. De hecho, encontramos varias referencias normativas que exigen la elevación del importe neto de la cifra de negocios o ingresos al año, tales como el artículo 101.2 de la LIS²¹, el artículo 122.2.2º (Régimen simplificado) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (En adelante, LIVA), o el artículo 31 (Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (En lo sucesivo, LIRPF).

Consideramos que la respuesta a la viabilidad o la procedencia de aplicar un expediente técnico de características similares para delimitar el volumen de ingresos anuales en periodos impositivos inferiores al año pivota en torno a la posible aplicación analógica de la norma²². Así las cosas, partiendo de la premisa que el artículo 14 de la LGT establece la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, tenemos que concluir que la elevación al año del importe de la cifra de negocios no es posible aplicarla para determinar el volumen de ingresos totales a los efectos de la exención del deber de declarar, ya que pese a ser un régimen tributario especial, al menos en el supuesto del artículo 101.2 LIS, tiene su razón de ser en los incentivos fiscales a entidades de reducida dimensión y, de hecho, tal nomenclatura adopta.

En lo referente al resto de casos, puesto que en la regulación de la exención del deber de declarar nada se dice al respecto, entendemos que si el legislador hubiese querido

²¹ No hay que perder de vista que el artículo 101.2 LIS se engarza dentro de uno de los regímenes fiscales especiales que contempla esta Ley, concretamente en el relativo a los beneficios fiscales para las entidades de reducida dimensión, por lo que las conclusiones extraídas en este extremo deben ser consideradas en relación con el contexto de especialidad en el que se hallan enmarcadas.

²² Respecto a las implicaciones e inherencia de este instituto jurídico, véase MARÍN BENÍTEZ (2012, pp. 97-138). A juicio de la autora es necesaria la reflexión sobre la tradicional proscripción de la integración analógica y la aceptación de la interpretación extensiva, pudiendo concluir que esta distinción no es más que un sofisma verbal con el que se pretende enmascarar la razón de identidad entre las mismas. Ello resulta una exégesis perversa del ordenamiento tributario, con la única finalidad de emplear una única técnica vedada *ex lege* a los fines de quien la invoca, junto con las correspondientes implicaciones negativas que comportaría para el principio de legalidad y de seguridad jurídica. En el marco del artículo 14 LGT, que circunscribe la proscripción de la integración analógica al ámbito del hecho imponible y a los beneficios e incentivos fiscales, si bien entiende la autora que la misma debe quedar restringida al ámbito material del hecho imponible, que se corresponde con el núcleo básico del mismo, también manifiesta su inconformidad y la carencia de justificación en apreciar la procedencia en tal proscripción en lo que respecta a los incentivos y beneficios fiscales, y entiende que sería conveniente permitir las interpretaciones teleológicas correctoras del tenor literal.

emplear esta determinada regla técnica lo habría especificado expresamente. Así se deduce de los artículos que marcan los criterios interpretativos de las normas, tanto en el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) como, por remisión, al artículo 3 del Código Civil. En definitiva, a nuestro juicio, tanto la aplicación analógica de la norma, como una interpretación extensiva y fuera de los términos de la normativa no son adecuadas en este supuesto, y, por tanto, no cabe otra alternativa que rechazarla.

Pero, además, a lo largo de la normativa tributaria se prevén otras reglas técnicas para completar periodos impositivos inferiores al año que podrían resultar de interés a los efectos del presente trabajo. Por ejemplo, el segundo párrafo del artículo 40.2 LIS dispone, a efectos de determinar el importe de los pagos fraccionados, que: “*Cuando el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de 12 meses*”. La adopción de esta regla técnica, a efectos de computar el volumen de ingresos anuales en la exención del deber de declarar, además de excluir a las entidades no lucrativas que no tuviesen cuota en periodos impositivos anteriores, implicaría que aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tuvieran por cualquier circunstancia un periodo impositivo inferior a 12 meses tendrían que computar ingresos de periodos impositivos anteriores para completar el periodo anual. Sin embargo, a pesar que no encontramos impedimento alguno para la aplicación analógica de esta regla técnica, entendemos que si el legislador hubiese querido la aplicación de tal regla técnica lo hubiese previsto expresamente, amén que la aplicación de la misma no casa especialmente bien con los criterios interpretativos de las normas tributarias, ex artículo 12 LGT.

b) Segundo requisito de la exención: Ingresos anuales correspondientes a rentas no exentas.

El segundo requisito de la exención del deber de declarar requiere que el volumen de ingresos correspondientes a rentas no exentas no supere 2.000 euros anuales²³.

²³ Nos remitimos a las explicaciones dadas *ut supra*, en el apartado del primer requisito de la exención del deber de declarar, en relación con las consideraciones vinculadas a los ingresos y su cómputo anual. Además, como hemos puesto de relieve anteriormente, la LIS suprimió el inciso “...*sometidas a retención*...” del segundo requisito de la exención que recogía el TRLIS, por lo que resulta conveniente explicar las razones de tal supresión. Pese a que pudiera parecer que la LIS resulta en este punto un poco más restrictiva que su predecesora, al computar en este segundo requisito, fruto de tal supresión, las rentas no exentas no sometidas a retención; realmente lo que el legislador corrigió es una técnica legislativa deficiente, en el sentido de entender innecesaria la expresión eliminada por reiterativa, dado que el tercer y último de los requisitos ya cumplía y cumple la función deseada exigiendo que todas las rentas no exentas obtenidas tengan que estar sometidas a retención. Simplificando, lo que exige y exigía el legislador, tanto en el TRLIS como en la LIS, es la ausencia de rentas no exentas no sometidas a retención, de ahí el acierto en la supresión de tal inciso.

Para una correcta interpretación de este requisito toma especial relevancia la clasificación de las rentas en el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS (en el que tributan gran parte de entidades no lucrativas), lo que nos lleva irremediablemente a precisar qué rentas están exentas y cuáles no en este régimen tributario²⁴. Así las cosas, el análisis del artículo 110 LIS nos muestra tal extremo, y nos indica las rentas computables a efectos de este segundo requisito de la exención del deber de declarar:

- El apartado a) del artículo 110.1 LIS dispone como rentas exentas aquellas que proceden de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. Particularmente estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

Como se puede apreciar, la existencia de una actividad económica impide reconocer una renta derivada del objeto social o finalidad específica como exenta, en especial por culpa de la excesiva amplitud en la delimitación del concepto de actividad económica²⁵. Pero no siempre estuvo tan claro, el TRLIS, pese a presentar un contenido prácticamente homogéneo en el sistema de exención de rentas del régimen de entidades parcialmente exentas, no excluía literalmente de la exención de gravamen aquellas rentas derivadas de actividades económicas. No obstante, la doctrina de la Dirección General de Tributos (En adelante, D.G.T), a la luz del anterior TRLIS, sí lo hacía²⁶.

²⁴ Además, definir el concepto de *renta* puede ayudar a descifrar con mayor acierto el sistema de exención de rentas del artículo 110 LIS. Así las cosas, definimos la *renta* como el importe neto de los rendimientos. Pero, de acuerdo con el artículo 10.3 LIS, la renta debe conceptuarse como el resultado contable con ajustes. En este sentido, BLÁZQUEZ LIDOY (2012, pp. 8-9) entiende que el artículo 10.3 LIS recoge un concepto real de *renta*, pero más que eso, entendemos que la norma no define la *renta* en sentido estricto, sino la forma o el modo en que la misma se determina. En ese sentido, la normativa tributaria no se preocupa por acotar el marco meramente conceptual, sustantivo y puro que marcaría la esencia del concepto de *renta*, sino que, desde una perspectiva práctica, se preocupa por establecer el mecanismo necesario para identificarla. Por tanto, a nuestro entender, las *rentas* pueden identificarse como el rendimiento neto de los ingresos brutos, lo que permite que en una determinada entidad existan ingresos abundantes pero las *rentas* sean mínimas o negativas. En otras palabras, es posible que existan pérdidas por resultar mayor el gasto que los ingresos.

²⁵ MONTESINOS OLTRA (2008, p.38), ya manifestó en su momento la amplitud del concepto y la interpretación de las explotaciones económicas.

²⁶ Existe en esta línea profusa doctrina administrativa por parte de la Dirección General de Tributos (En adelante, D.G.T), entre las que destacamos las siguientes consultas: Consulta vinculante DGT V3134-14, de 19 noviembre 2014: En el supuesto concreto planteado, la asociación consultante, en cumplimiento de sus fines, organiza "... los actos alrededor del baile típico de la región, en el marco de la fiesta mayor del Ayuntamiento. En la medida en que la organización de dichos actos implica la ordenación, por cuenta propia, de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, la contraprestación percibida del Ayuntamiento tendría la consideración de ingresos derivados de una actividad económica, por lo que no estarán exentos y formarán parte de la base imponible de la entidad consultante en el período impositivo en el que se hayan devengado.". Consulta vinculante DGT V3039-14, de 5 noviembre 2014: "En la medida en que

Con la nueva redacción del tenor literal de la LIS, se positiva debidamente la tradicional interpretación extensiva realizada por la D.G.T., lo que clarifica las dudas que pudieran existir sobre la cuestión²⁷. En resumen, aquellos ingresos obtenidos por las entidades sin fines lucrativos que tributen en el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, derivados de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, estarán exentos de gravamen siempre que no deriven del ejercicio de una actividad económica, independientemente de que las actividades se realicen con terceros ajenos o con los propios miembros de estas entidades²⁸.

- El apartado b) del ya mencionado artículo 110.1 LIS, considera exentas aquellas rentas que proceden de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que se obtengan o realicen en cumplimiento del objeto social o finalidad específica. Del mismo modo que en el apartado anterior, la postura tradicional de la D.G.T. entiende que, aun cuando la transmisión o adquisición se verifique en el marco de cumplimiento del objeto social o finalidad específica, si ello implica la existencia de

las actividades desarrolladas por la entidad supongan la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, los ingresos derivados de la prestación de tales servicios estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades. Igualmente las donaciones, subvenciones o cuotas que se utilicen para financiar tales actividades, estarán sujetas y no exentas al Impuesto. De los escasos datos que se derivan de la consulta parece derivarse la actividad de formación y educación que desarrolla la entidad consultante constituyen una actividad económica, en la medida en que el desarrollo de esta actividad supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en el proceso productivo, ahora bien esto son cuestiones de hecho que deberán probarse por cualquier medio válido en Derecho ante los órganos de comprobación e investigación de la Administración Tributaria.”. Consulta vinculante DGT V1672-15, de 28 mayo 2015: “En el supuesto concreto planteado, la asociación consultante tiene por objeto facilitar la práctica del deporte aeronáutico de sus socios. De la escasa información que se suministra en el escrito de consulta, teniendo en cuenta que los socios abonaban cuotas para el mantenimiento de las instalaciones, se desprende que la entidad realizará, como mínimo, el mantenimiento de las instalaciones, que comprenden, al menos, las pistas, los hangares y otras instalaciones, lo cual parece determinar la existencia de una actividad económica que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Por tanto, dicha actividad constituirá una actividad económica, por lo que las rentas derivadas de la misma estarán sujetas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades”.

²⁷ La reciente resolución del TEAC de 12 de enero de 2017 ha aclarado cualquier duda que pudiera surgir al respecto: “A juicio de este Tribunal Central, conforme a la evolución normativa antes expuesta, la redacción contenida en la letra a) del apartado 1 del artículo 110 de la Ley 27/2014 lejos de constituir un cambio en la regulación de la exención aplicable a las entidades parcialmente exentas viene a confirmarla, aclarando las posibles dudas que anteriormente pudieran suscitarse. Se señala ahora con contundencia lo que ya había interpretar en las regulaciones contenidas en las normas anteriormente vigentes, esto es, que no estarán exentas tampoco las rentas procedentes de actividades económicas que constituyan el objeto o finalidad específica de la entidad”.

²⁸ En sentido contrario, puede observarse el régimen fiscal especial de la LRFESFL, donde se establecen unos determinados supuestos donde las rentas procedentes de explotaciones económicas pueden estar exentas, ex artículo 7 de este texto legal.

una actividad económica, la renta, irremediamente, deberá calificarse como no exenta e integrarse en la base imponible²⁹.

- El apartado c) del artículo 110.1 LIS excluye de gravamen a aquellas rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica, siempre que no suponga la realización de actividades económicas³⁰.

- Por otra parte, el segundo apartado de este artículo (Art. 110.2 LIS), establece que la exención de las rentas a las que hemos hecho referencia no alcanza ni a los rendimientos de actividades económicas; ni a las rentas derivadas del patrimonio; ni a las rentas obtenidas en transmisiones distintas a las establecidas en el párrafo anterior, ya sea por transmisiones onerosas, o por transmisiones lucrativas³¹.

A nuestro modo de ver, la configuración del concepto de actividad económica y del sistema de calificación de rentas del régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS influyen, no sólo en el propio sistema de exención de rentas, determinando el sometimiento a gravamen de todas aquellas rentas procedentes de una actividad económica³², sino también en el acceso a la exención del deber de declarar,

²⁹ En este sentido se pronuncia la Consulta vinculante de la D.G.T. V1794/14 de 9 julio: “*En consecuencia con todo lo anterior, si la entidad ganadora del premio lo recibe en el ejercicio de su objeto o finalidad específica y no se trata de rendimientos de explotaciones económicas, dicha renta estaría exenta del Impuesto sobre Sociedades y sujeta a retención o ingreso a cuenta; en caso contrario, el premio se integraría en la base imponible y estaría sujeto a retención o ingreso a cuenta, en los términos señalados en la letra A) anterior.*”

³⁰ La reinversión debe realizarse en los términos que establece el párrafo segundo del artículo 110.1 C): “*Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 12.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior*”. Además, debe tenerse en cuenta que, tal y como entiende la Consulta vinculante de la D.G.T. V0874-07, de 25 de abril de 2007, si la afectación a la realización del objeto social o finalidad específica es indirecta o mediata nunca determinará la calificación de las rentas derivadas por transmisiones onerosas como exentas. Es decir, que si los bienes originarios no estaban afectos al objeto social o finalidad específica, por mucho que los rendimientos de los mismos se destinen a ello, no se podrá calificar como renta exenta la transmisión onerosa de los mismos. En ese mismo sentido, la Consulta vinculante de la D.G.T. V0487-08, de 05 de marzo de 2008, concluye que la renta que se pone de manifiesto en la transmisión onerosa de una parte del terreno, arrendada para su explotación agrícola, aunque el producto fuera destinado al objeto social o finalidad específica, no está exenta del Impuesto sobre Sociedades, cualquiera que sea el empleo que se dé a las cantidades obtenidas en dicha transmisión.

³¹ Conviene resaltar que el artículo 110.2 LIS confirma la naturaleza cerrada del catálogo de supuestos de exención de rentas que recoge el artículo 110.1 LIS, en tanto en cuanto de su redacción podemos deducir que la exención no alcanza a rentas distintas de las expresamente contempladas en el primer apartado. Del mismo modo, resulta llamativo como el legislador no ha incluido en este apartado segundo las adquisiciones a título lucrativo y, sin embargo, sí lo ha hecho con las transmisiones. Bien cierto es que habiendo acotado en el artículo 110.1 de la LIS las adquisiciones excluidas de gravamen, ya no necesita volver a especificarlo, pero tampoco tenía la necesidad de hacerlo con las transmisiones.

³² De hecho, tanto las interpretaciones realizadas por la D.G.T como las de los órganos jurisdiccionales quedan avaladas sin esfuerzo alguno por la dilatada extensión del concepto de actividad económica que se

especialmente por la influencia y relevancia que supone la realización de actividades económicas en el contenido del segundo requisito de dicha exención, aunque también, como veremos, en el tercero de éstos.

Desde luego, al margen de las posibles críticas que puedan hacerse a la regulación del concepto de actividad económica, consideramos que es posible una interpretación más flexible, y quizás más acertada, del artículo 110 LIS sin desvirtuar su literalidad, por lo menos en lo que respecta a las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones lucrativas o de transmisiones onerosas cuando haya reinversión. En este sentido, los apartados b) y c) del artículo 110.1 LIS, a diferencia del apartado a), no incluyen el inciso “*siempre que no tengan la consideración de actividades económicas*”³³. Así pues, si seguimos la literalidad del precepto en los supuestos b) y c) del art. 110.1 LIS,

configura en la norma. Por una parte, como ejemplo de la doctrina administrativa, resaltamos las siguientes Consultas vinculantes de la D.G.T.: V3038-13, de 11 de octubre de 2013: “*...lo que determina la existencia de una explotación económica que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Por tanto, los ingresos derivados de la prestación de tales servicios (incluida, en su caso, la venta de entradas al concierto) estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades*”. V3039-14, de 5 noviembre de 2014: “*De los escasos datos que se derivan de la consulta parece derivarse la actividad de formación y educación que desarrolla la entidad consultante constituyen una actividad económica, en la medida en que el desarrollo de esta actividad supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en el proceso productivo, ahora bien esto son cuestiones de hecho que deberán probarse por cualquier medio válido en Derecho ante los órganos de comprobación e investigación de la Administración Tributaria*”. V2395-12 de 12 de diciembre de 2012: “*En el supuesto concreto planteado, de la escasa información suministrada en el escrito de consulta se desprende que la asociación consultante realiza actividades que determinan la existencia de una explotación económica que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, tales como la organización de reuniones, conferencias, cursillo, coloquios o congresos. Por tanto, los ingresos derivados de la prestación de tales servicios estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades*”. Por otra parte, la redacción del tenor literal obliga también a los tribunales. Por ejemplo, y por claridad, la Sentencia 1196/2007, de 25 de septiembre de 2007, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, refrenda la consideración de una interpretación literal, como no podría ser de otro modo: “*Es evidente que, ni las cuotas fijas abonadas por los socios a la Cofradía, ni las subvenciones percibidas por ésta, pueden ser conceptuados como rendimientos procedentes de una explotación económica, en los términos expuestos en el art. 134.3 de la Ley 43/95, pues los mismos no provienen del trabajo personal o del capital que supongan la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o de recursos humanos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que tienen fines estatutarios comunes no comerciales o industriales, propios de la Corporación, que por ende, no tienen carácter de rendimientos provenientes del ejercicio de explotaciones económicas, a diferencia de otros rendimientos, como pueden ser los derivados de la actividad de subasta de pescado y marisco, por las que obtiene las oportunas comisiones de venta, que sí tiene aquel carácter, al venir adornada por aquellas notas de ordenación por cuenta propia, esto es, asumiendo riesgos, de los factores de producción, con la finalidad de intervenir en el proceso de producción o distribución de bienes y servicios, lo que caracteriza, según aquel precepto, el ejercicio de una actividad o explotación económica.*”.

³³ Cabe tener presente que los apartados b) y c) del artículo 110.1 LIS, respectivamente, tienen en cuenta para calificar una renta como exenta, si es a título lucrativo, tanto todas las adquisiciones como las transmisiones, mientras que, si es a título oneroso, únicamente la transmisión (siempre que haya reinversión).

la realización de actividades económicas no debería resultar una traba para la exención de las rentas que proceden de las mismas, e incluirlas única y exclusivamente en el cómputo general de ingresos totales de la exención del deber de declarar, cuyos márgenes económicos son mucho más favorables que los exigidos a las rentas sometidas a gravamen.

c) Tercer requisito de la exención: Sometimiento a retención de todas las rentas no exentas.

El tercer y último requisito impuesto para acogerse a la exención del deber de declarar exige que todas las rentas no exentas obtenidas estén sujetas a retención. Ello exige analizar, por fuerza, la obligación de retener e ingresar a cuenta, que se encuentra regulada en los artículos 128 y 129 de la LIS, y en los artículos 60 a 68 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por una parte, no procede el análisis de los sujetos obligados a retener, habida cuenta que en este requisito de la exención se exige la retención de la renta desde un punto de vista objetivo y no efectivo. Es decir, únicamente se tiene en cuenta si la renta no exenta está objetivamente sometida a retención, independientemente que exista un sujeto obligado a practicarla y que se haya producido esa retención de forma efectiva.

Por otra parte, sí es preciso delimitar qué rentas están sujetas a retención y cuáles no, pues aquí descansa la relevancia natural de este tercer requisito de la exención. Generalmente, los rendimientos del capital mobiliario y algunos del capital inmobiliario (arrendos y subarrendos), están sujetos a retención, pero las ganancias patrimoniales y las actividades económicas no. Por ello, y aquí reside la gran limitación de la exención del deber de declarar, si la entidad realiza actividades económicas o recibe una ganancia patrimonial, es decir, si percibe rentas no exentas no sometidas a retención, tendrá la obligación de declarar el Impuesto sobre Sociedades por no cumplir con lo que impone el tercero de los requisitos de la exención. En sentido contrario, si sólo percibe rentas no exentas sometidas a retención, por importe inferior 2.000 euros anuales (de acuerdo con el segundo requisito) y no sobrepasa los 75.000 euros de ingresos totales anuales (tal y como impone el primer requisito), no deberá declarar el Impuesto sobre Sociedades³⁴.

III.3. La influencia de las actividades económicas en la exención del deber de declarar.

³⁴ Así y todo, las rentas no exentas sometidas a retención, continuarán de todos modos sometidas al control de la Administración Tributaria en ambos casos, ya sea por sobrepasar los 2.000 anuales o por lo que el mecanismo de la retención a cuenta comporta.

Tal y como hemos ido apuntando, la realización de actividades económicas, incluso cuando sea en cumplimiento de la finalidad específica u objeto social de la entidad no lucrativa, supone el mayor obstáculo para que las entidades no lucrativas que tributan conforme al régimen de entidades parcialmente exentas puedan acogerse a la exención del deber de declarar³⁵.

Así pues, si tenemos en cuenta que las rentas no exentas deben estar sometidas a retención para poder acogerse a la exención del deber de declarar, la realización de actividades económicas (renta no exenta no sometida a retención) resulta en una considerable restricción en el acceso a la exención por incumplimiento del tercero de los requisitos exigidos. Además, si a ello le sumamos la amplísima definición legal de actividad económica, se confirma la relativa sencillez con la que las entidades sin fines lucrativos pueden realizarla; la influencia perniciosa en los requisitos segundo y tercero de la exención del deber de declarar; y la restricción generalizada de gran parte de las entidades no lucrativas en su acceso.

Efectivamente, las fuertes deficiencias que adolece la exención del deber de declarar se deben, en gran parte, a la vasta extensión conceptual de las actividades económicas. Por tanto, dada la notoria importancia de tal concepto para el objeto de estudio, conviene precisar concretamente qué es *actividad económica*³⁶.

Como punto de partida, y teniendo en cuenta que el objeto de análisis del presente trabajo se circunscribe al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 5.1 LIS define *actividad económica* del siguiente modo: “*Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de*

³⁵ Sobre el concepto de actividad económica, véase, BONET SÁNCHEZ (2006, pp. 161-198). No obstante, debe tenerse en cuenta que en el contexto histórico en el que fueron escritas las conclusiones la nueva LIS todavía no existía, por lo que aun extrapolando razonamientos, lo hacemos desde una visión coyuntural crítica. Además, a la hora de definir actividad económica, la autora concluye con acierto la existencia de una igualdad teleológica entre los conceptos de explotación económica y actividad económica, ya que la normativa tributaria utiliza indistintamente ambos términos.

³⁶ En el marco de análisis de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de ayudas de estado, ALGUACIL MARÍ (2005, pp. 599-654) concluye que para que las actividades realizadas por las entidades sin fines lucrativos posean carácter económico deben contener dos criterios fundamentales: 1º la finalidad social o mercantil de la actividad y 2º la existencia de un mercado con cierta entidad competitiva. Sin embargo, la reciente resolución del TEAC de 12 de enero de 2017, apoyándose en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2011, entiende que, lo relevante a efectos de determinar la realización de explotaciones económicas, en lo que respecta al régimen de entidades parcialmente exentas, es la intervención en el mercado, independientemente de las características del mismo. Así pues, esta resolución supera el criterio establecido por la resolución del TEAC de 23 de julio de 1999, en la que, al igual que la autora anteriormente citada, sí se entendía que las características del mercado eran importantes a efectos de determinar la existencia de explotaciones económicas.

*uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*³⁷.

Independientemente de su acierto, la definición de *actividad económica* positivada supone la existencia de una mínima ordenación de recursos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, y debido a las circunstancias anteriormente descritas, se considera *actividad económica* incluso la realización de actividades de interés general, gratuitas y dirigidas al público en general³⁸.

En resumen, entendemos que acotar de un modo más preciso, o por lo menos sin esa amplitud excesiva, el concepto de actividad económica que actualmente regula el artículo 5.1 LIS, mejoraría directamente el sistema de exención de rentas del régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, e indirectamente incrementaría la accesibilidad a la exención del deber de declarar.

IV. Análisis comparado de la normativa foral: El deber de declarar y su exención en Vizcaya, Álava, Guipúzcoa y Navarra.

Para completar el estudio del deber de declarar y su exención es conveniente tener una panorámica de la legislación foral existente en la materia, con intención de revelar las

³⁷ Cabe poner de relieve que, de un lado, el legislador elimina el antiguo apartado tercero del artículo 131 TRLIS (Art. 121.3 TRLIS) y lo introduce en el actual artículo 5 LIS, sustituyendo la antigua denominación de explotación económica por la actual denominación de actividad económica, aunque manteniendo la misma definición y dotándolo de una posición mucho más general en el marco legal. Eso sí, define directamente actividad económica y no los rendimientos que de ella proceden. De otro lado, la D.G.T., antes de la aparición del nuevo artículo 5 LIS, ya comenzó a hacer referencia al concepto de actividad económica indistintamente al concepto de explotación económica cuando hacía referencia al ya derogado artículo 121.3 TRLIS, en las respuestas a las consultas vinculantes formuladas por los contribuyentes (Véase, de un lado, la Consulta vinculante de la D.G.T.: V3038-13, de 11 de octubre de 2013 y, de otro, la Consulta vinculante V3039-14, de 5 noviembre de 2014, ambas referenciadas en la nota a pie nº 35 del presente trabajo). Además, por una parte, en el antiguo TRLIS y en la LIRPF se utilizaron respectivamente los términos de explotación económica y actividad económica para acotar los rendimientos que proceden de las mismas, otorgando de este modo definiciones indirectas o inductivas. Por otra parte, tanto el párrafo segundo del artículo 3.3 LRFESFL, como el artículo 5.1 de la nueva LIS, sí definen directamente explotación y actividad económica, respectivamente. En definitiva, con la LIS la normativa correspondiente al Impuesto sobre Sociedades queda ligeramente más armonizada que antaño, en el sentido en que, si bien aún en la LRFESFL se hace referencia al concepto de *explotaciones económicas* y en la LIS al concepto de *actividad económica*, la definición de ambas es actualmente directa. Consecuentemente, en una futura modificación de la LRFESFL o de la LIS sería conveniente que el legislador se plantease unificar los términos de *actividad económica* y de *explotación económica*.

³⁸ Como bien apunta MONTESINOS OLTRA (2008, pp. 38), aunque enfocado en el análisis del régimen especial de la LRFESFL, las interpretaciones sobre el concepto de *explotación económica*, amparadas en una excesiva amplitud del precepto legal, engloban actividades que quedan lógicamente ajenas a las leyes de mercado junto con otras en las que hoy en día es posible una plena mercantilización. Sin embargo, a su juicio estima que la normativa tributaria no se preocupa en absoluto en si esas actividades se realizan en favor de corregir los desequilibrios del mercado desde el punto de vista del interés general, lo que contribuye a que la frontera que separa el ámbito subjetivo de aplicación de la LRFESFL del régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS se difumine.

deficiencias de la norma estatal y la posibilidad de una regulación de la exención más adecuada y coherente con la naturaleza y fines de las entidades sin fines lucrativos³⁹.

En lo que respecta al caso Alavés⁴⁰, Vizcaíno y Guipuzcoano, la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 126, para el primero; la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 126, para el segundo; y la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa, en su artículo 126, para el tercero; contemplan una reglamentación del deber de declarar y de su exención idéntica a la regulada en el derogado TRLIS, por lo que las mismas críticas pueden hacerse.

Caso distinto es la legislación Navarra, ya que la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 80.3 (Declaraciones), regula el deber de declarar y su exención del siguiente modo:

“3. Los sujetos pasivos a que se refiere el Capítulo XII del Título X estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas o no exentas.

No obstante, los citados sujetos pasivos no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los dos requisitos siguientes:

a) Que sus ingresos totales no superen los 100.000 euros anuales.

b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no sometidos a retención no superen los 25.000 euros anuales.”

Como podemos constatar, la exención ya no consta de tres requisitos acumulativos sino de dos con ese mismo carácter. En ese sentido, la normativa navarra no contempla el contenido del tercer requisito existente en la normativa estatal (Sometimiento a retención de todas las rentas no exentas) que, como hemos concluido, influye específicamente en el contenido del segundo requisito (Ingresos anuales correspondientes a rentas no exentas no sometidas a retención) y, de forma general, en

³⁹ Del mismo modo que ocurre en la normativa estatal con la LRFESFL, tanto en Vizcaya, como en Álava, Guipúzcoa y Navarra existe legislación específica que regula un régimen fiscal especial de las entidades no lucrativas. En todas y cada una de estas leyes se hace referencia a una obligación incondicional de declarar en el régimen fiscal especial de entidades no lucrativas, lo que se encuentra en perfecta sintonía la LRFESFL (*Vid.* En Guipúzcoa: artículo 15 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En Álava: artículo 15 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo. En Vizcaya: artículo 15 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En Navarra: artículo 27 de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio).

⁴⁰ Sobre el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas y las entidades sin fines lucrativos en Álava, aunque referido a la anterior normativa, véase a ARMENTIA BASTERRA (2013, pp. 105-122).

la accesibilidad a la exención del deber de declarar. No obstante, es conveniente analizar de forma más detallada el contenido de dicha exención y sus implicaciones.

En cuanto al primer requisito, es idéntico al recogido en el derogado TRLIS: volumen máximo de ingresos anuales de 100.000 euros, por lo que ningún comentario adicional merece.

Sin embargo, en el segundo requisito, podemos confirmar, respecto de la normativa estatal, la existencia de variaciones sustanciales que influyen en el acierto de la regulación de la exención del deber de declarar. En primer lugar, a diferencia del caso estatal, la existencia de ingresos correspondientes a rentas no exentas no sometidas a retención no aboca necesariamente a tener que presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, sino que hay un margen de 25.000 euros anuales en la percepción de tales ingresos. Con ello se consigue mitigar indirectamente el problema existente en la normativa estatal, ya que la realización de actividades económicas, como rentas no exentas no sometidas a retención, no implica sistemáticamente la obligatoriedad de declarar, sino que se ofrece cierto margen para la ejecución de las mismas, por lo que la realización de actividades económicas de escasa relevancia o entidad dejan de suponer un lastre para las entidades sin fines lucrativos⁴¹.

Además, los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención únicamente se someten al máximo general de volumen de ingresos totales, que es de 100.000 euros anuales, mientras en la normativa estatal no es posible ni la superación del volumen máximo de ingresos genérico (75.000 euros anuales), ni del volumen máximo específico para estos ingresos (2.000 euros anuales)⁴². Precisamente, en la normativa foral navarra, a diferencia de la normativa estatal, no existe un requisito específico que compute individualmente estos ingresos diferenciando de otros, lo que se traduce en una mayor simplicidad en el tratamiento de la exención.

⁴¹ Hablamos precisamente de una mitigación indirecta del problema relacionado con la calificación de las rentas procedentes de actividades económicas a los efectos de la exención del deber declarar, en tanto en cuanto, si bien las acepciones de explotación/actividad económica continúan con su característica radicalidad extensiva, lo realmente relevante es que la normativa foral permite que las pequeñas entidades sin fines lucrativos puedan realizar actividades económicas al ofrecer el margen de los 25.000 euros en la percepción de tales ingresos.

⁴² De este modo, tal y como hemos expuesto anteriormente, la eliminación en la nueva LIS del inciso “...sometidas a retención...” del segundo requisito (volumen máximo de 2.000 euros sobre rentas no exentas sometidas a retención), era totalmente adecuada por las razones expuestas anteriormente. Sin embargo, en la normativa foral de Navarra este inciso no resulta reiterativo y sí tiene un sentido propio, en la medida que la ausencia de un tercer requisito, en la línea teórica establecida en la normativa estatal, así lo confirma. No obstante, cabe tener muy en cuenta que el inciso del requisito segundo de la exención del deber declarar en la normativa foral de Navarra se refiere a las rentas sometidas a gravamen y NO sujetas a retención, en lugar de las rentas sometidas a gravamen y sometidas a retención que refería el TRLIS.

A pesar de ello, como es evidente, el umbral económico máximo de ingresos totales no se circunscribe únicamente a los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención, sino que supone la inclusión de todos y cada uno de los ingresos percibidos por las entidades sin fines lucrativos en el cómputo general de volumen de ingresos totales, cosa que también ocurre en la LIS, aunque, tal y como hemos comentado, su umbral económico cuantitativo, es inferior⁴³. En definitiva, en la legislación foral navarra, todas las rentas percibidas por las entidades sin fines lucrativos computan en el marco general de los ingresos totales, aunque a la hora de computar los ingresos obtenidos correspondientes a rentas no exentas no sometidos a retención (ganancias patrimoniales y actividades económicas), deberán computarse tanto en el marco general del primer requisito como en el marco específico del segundo de éstos.

Sin lugar a duda, si comparamos el régimen foral navarro y el estatal, podemos deducir una voluntad de control por parte del legislador estatal superior a la del legislador navarro. En este sentido, cuando la legislación estatal, a efectos de la exención del deber de declarar, obliga que todas las rentas no exentas estén sometidas a retención, la finalidad que trasluce es el control sobre todas las rentas no exentas percibidas, ya sea porque éstas quedan sometidas al deber de declarar o porque el mecanismo de las retenciones se instrumentaliza a tal fin.

A nuestro parecer, la configuración del deber de declarar y su exención en la normativa estatal suponen un potente instrumento para que la Administración Tributaria tenga control exhaustivo sobre todas las rentas sometidas a gravamen. Sin embargo, entendemos que esta regulación del deber de declarar y su exención es demasiado restrictiva. Es preciso no perder de vista que, a la luz de la normativa estatal, muchas entidades sin fines lucrativos por la mera realización de cualquier actividad económica, en los términos que hemos manejado, y sin demostrar capacidad económica alguna o mínima, tendrán la inevitable obligación de declarar el Impuesto sobre Sociedades, lo que supondrá que muchas de ellas no declaren, o lo hagan de forma incorrecta, o se vean obligadas a externalizar dicha tarea. En tal caso, se pueden vislumbrar efectos muy negativos, ya sea por la vía de la regularización de la situación tributaria en los dos primeros casos, o por costes añadidos que comprometan la subsistencia económica de las mismas en el último caso.

En definitiva, consideramos que una regulación estatal más próxima a la recogida en la legislación foral navarra permitiría otorgar un tratamiento más adecuado a la naturaleza, realidad y fines de las entidades no lucrativas, dado que las mismas tendrían un cierto

⁴³ Si llevamos al límite esta posibilidad, mientras que la normativa navarra permite poder tener un máximo de ingresos de 100.000 euros anuales correspondientes rentas no exentas sometidas a retención, siempre y cuando no se haya obtenido ingreso alguno de otro tipo; la normativa estatal solo permite un máximo de 2.000 euros anuales en relación con este tipo de ingresos. Sin embargo, lo usual será que se hayan obtenido otro tipo de ingresos.

margen para la realización de actividades económicas sin que ello las aboque necesariamente a tener que declarar el Impuesto⁴⁴.

Por otra parte, mientras que el legislador estatal no adopte mayor flexibilidad a la hora de delimitar el concepto de actividad económica, continuar con una idéntica regulación de la exención del deber de declarar supone someter a las entidades sin fines lucrativos de menor entidad a una presión fiscal indirecta que difícilmente podrán soportar. Por ello, la adopción de una exención del deber de declarar más próxima a la regulación navarra permite minimizar los efectos perniciosos que ocasiona el amplio alcance del concepto de actividad económica en dicha exención.

V. Conclusiones.

Del análisis realizado extraemos una serie de conclusiones que, consideradas conjuntamente, ponen de manifiesto la necesidad de acometer futuras modificaciones normativas en la materia:

i) En primer lugar, la obligación de declaración en el Impuesto sobre Sociedades por parte de las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen de entidades parcialmente exentas es relativa, a diferencia de aquellas acogidas al régimen especial de la LRFESFL. Por ello, tal y como dispone el ya comentado artículo 124.3 LIS, mediante el cumplimiento de los requisitos expuestos con anterioridad, se puede evitar el deber de declarar y reducir considerablemente el conjunto de formalidades exigidas a las entidades no lucrativas que tributan conforme al régimen de entidades parcialmente exentas.

ii) En segundo lugar, la regulación actual de la exención del deber de declarar no es equilibrada y restringe sistemáticamente el acceso a la misma, porque los requisitos exigen aspectos o circunstancias harto difíciles de cumplir. Ello se debe a la propia estructura de la exención, a la influencia de la configuración actual del sistema de exención de rentas en el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, y a la existencia de un concepto de actividad económica muy amplio, tanto en su tenor literal como en las interpretaciones que del mismo se hace.

iii) En tercer lugar, el deber de declarar y su exención se encuentran regulados en la normativa foral de Navarra de forma más coherente y adecuada a la naturaleza y propósitos de las entidades sin fines lucrativos. Fundamentalmente, porque los requisitos son, tanto individualmente como en su conjunto, menos rigurosos que los

⁴⁴ No obstante, este argumento no debe tomarse en términos absolutos, pues admite razonamientos opuestos. Es posible considerar que la deficiencia técnica no está en la normativa estatal sino en la legislación foral de Navarra, en tanto en cuanto esta última no controla con el suficiente rigor las rentas derivadas de la realización de actividades económicas, mientras que el legislador estatal sí lo hace, al menos en teoría.

existentes en la normativa estatal. Además, la realización de actividades económicas en el marco de la legislación navarra no va a resultar tan perjudicial como en el marco normativo estatal, sino que, tal y como hemos puesto de manifiesto, se otorga un margen de 25.000 euros anuales para la realización de las mismas.

iv) Finalmente, por una parte, consideramos conveniente la modificación de la exención del deber de declarar y sus requisitos hacia una regulación más flexible, al menos con el propósito de paliar las negativas consecuencias que ocasionan la realización de actividades económicas en el acceso a la exención. Por otra parte, la revisión del concepto de actividad económica y del sistema de exención de rentas en el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, al margen de ser conveniente por motivos directos y ajenos a la exención del deber de declarar, permitiría solventar indirectamente los problemas ocasionados por la regulación actual del deber de declarar.

Bibliografía:

ALGUACIL MARÍ, M.P. (2005): “Entidades de economía social y ayudas de estado”, en AA VV: *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social* (pp. 599-654), Thompson-Civitas.

ÁLVAREZ PÉREZ, B. (2015): “La información contable como vehículo de transparencia de las entidades sin fines lucrativos: Propuestas de mejora”. En: VVAA: *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: Cuestiones pendientes para una reforma* (pp. 59-101), Thompson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

ARMENTIA BASTERRA, J. (2013): “Régimen de las entidades parcialmente exentas y de las entidades sin fines lucrativos”. *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, (46), 105-122.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011): “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”. *Revista Quincena Fiscal*, (4), 107-140.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2012) “Efectos fiscales de la adaptación contable de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011)”. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, (351), 5-38.

BONET SÁNCHEZ, M.P. (2006): *La empresa ante el sistema tributario*, Thomsom-Aranzadi, Cizur Menor.

CASTELLANO RAMÍREZ, M. J. (2010): *Comentario de la Ley de Sociedades de capital, Tomo I* (Dirigido por Ángel Rojo y Emilio Beltrán), Thompson-Civitas.

MARÍN BENÍTEZ, G. (2012): “La analogía en Derecho tributario: Tópicos, controversias y algunas reflexiones críticas”. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, (350), 97-138.

MONTESINOS OLTRA, S (2016): “Sistema Tributario y entidades relacionadas con la conservación y difusión del patrimonio musical: una breve panorámica”. En: *VVAA: El valor cultural de la música, punto de partida para el estudio del patrimonio musical* (pp. 159-182), Tompson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

MONTESINOS OLTRA, S. (2008): *Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos*, Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

MONTESINOS OLTRA, S (2005): “Explotaciones económicas y fines de interés general: Análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Tribuna Fiscal: Análisis crítico del régimen especial de las entidades sin ánimo de lucro*, (181), CISS, 12-31.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2003): *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Civitas, Madrid.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2015): “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma”. En: *VVAA: La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: Cuestiones pendientes para una reforma* (pp. 139-169.), Tompson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

TORREGROSA CARNÉ, M.D (2003): “*Régimen fiscal de las entidades no lucrativas*”, Barcelona. Recuperado el día 05-06-2017, de: http://www.ens.cat/sites/default/files/regimen_fiscal_de_las_entidades_no_lucrativas.pdf