

RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS Y DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I. TIPOS DE EXENCIONES Y RÉGIMENES ESPECIALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En términos generales se puede señalar que, en materia de exenciones dentro del Impuesto sobre Sociedades, existen dos tipos:

1.- Exención total y de carácter subjetivo. Esta exención se configura de carácter subjetivo, es decir, en base a la naturaleza del propio sujeto pasivo independientemente de sus actividades y afecta, fundamental aunque no exclusivamente, a entidades comprendidas dentro del sector público. En efecto, el artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (artículo ubicado dentro del capítulo dedicado al sujeto pasivo) regula las exenciones de este tributo. En este artículo 9 se cita a:

- a.- Las Administraciones públicas territoriales.
- b.- Los organismos autónomos y entidades de derecho público de carácter análogo de las Administraciones públicas territoriales.
- c.- Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
- d.- Euskaltzaindia.
- e.- Eusko Ikaskuntza - Sociedad de Estudios Vascos.
- f.- Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País.
- g.- Las Fondos de Garantía de Depósitos y los Fondos de Garantía de Inversiones.
- h.- Vías de Álava, S.A.

2.- Exención parcial. Junto a las entidades totalmente exentas, existe un régimen especial aplicable a las entidades parcialmente exentas.

(*) *Licenciado en Derecho.*

En efecto, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades regula un régimen especial aplicable a determinadas entidades que tienen como común denominador que no persiguen como propósito central de su actividad el ánimo de lucro. Es cierto que de forma excepcional o colateral pueden ejercer actividades lucrativas, pero esta situación no se corresponde con su actividad prioritaria o central. Pues bien, a estas entidades que no tienen ánimo de lucro, se les habilita, dentro del Impuesto sobre Sociedades, un régimen específico consistente en disfrutar de una exención parcial.

3.- Junto a lo anterior convive un tercer grupo de entidades a las que resulta de aplicación la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

Elo lleva a diferenciar, dentro de este tipo de entidades no exentas totalmente por aplicación del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, los dos siguientes regímenes:

- a.- Por una parte, el régimen especial establecido en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en concreto el régimen establecido en su Título VIII Capítulo XVI. Hay que hacer constar que dentro de este régimen especial, dedicado a las entidades parcialmente exentas, existen especialidades aplicables específicamente a los partidos políticos.
- b.- Por otra parte, el régimen propio de las fundaciones y entidades sin fines lucrativos establecido en la normativa reguladora de las entidades sin ánimo de lucro e incentivos fiscales al mecenazgo.

Las diferencias fundamentales entre unas y otras entidades (a las que se aplica el régimen de entidades parcialmente exentas y a las que se aplica la Norma Foral de régimen fiscal de las en-

tidades sin ánimo lucrativo) son, en esencia, las siguientes:

- a.- Aplicación de tipos impositivos diferentes.
- b.- No aplicación a las entidades parcialmente exentas del régimen especial en materia de tributos locales que sí se aplica a las entidades sin ánimo lucrativo.
- c.- No aplicación a las entidades parcialmente exentas de los incentivos fiscales al mecenazgo.

II.- RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.

II.a.- Ámbito de aplicación.

Inicialmente se va a comentar brevemente el régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas contenido en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Este régimen especial se aplica a determinadas entidades, que no se citan de forma nominativa como sucede con las exenciones totales y subjetivas, sino que se aplica a concretas y determinadas entidades.

En efecto, el artículo 120 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señala que el régimen de las entidades parcialmente exentas se aplica a las concretas entidades que cita de forma expresa y que son las siguientes:

- a.- Entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

En este supuesto se hace referencia a las entidades que, en principio, pueden acogerse al régimen fiscal especial regulado en la normativa específica de las entidades sin ánimo de lucro, pero que no pueden acogerse al mismo porque no cumplen alguno o algunos de los requisi-

tos exigidos (entre ellos el de no haber optado por su aplicación) para que pueda resultar de aplicación dicho régimen especial. Al no poderse aplicar el régimen regulado en la Norma Foral de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, estas entidades tributan por el régimen de entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, estas entidades deben cumplir las dos condiciones generales siguientes:

- No deben tener ánimo de lucro y
- No deben reunir los requisitos que permiten acceder al régimen fiscal establecido en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

- b.- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- c.- Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales y profesionales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores, los partidos políticos y las cofradías de pescadores.
- d.- Los Fondos de Promoción de Empleo (constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización).
- e.- Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.

Si se compara esta relación con la contenida en el artículo 29.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (que señala las entidades a las que se aplica el tipo de gravamen del 21%) resulta que todas ellas aparecen citadas en la misma y a todas, por consiguiente, se les aplica el tipo de gravamen del 21%.

II.b.- Contenido del régimen especial de las entidades parcialmente exentas.

El régimen especial de las entidades parcialmente exentas consiste en dejar determinadas rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, se dejan exentas no todas las rentas, sino rentas concretas y determinadas obtenidas por las entidades relacionadas anteriormente.

A efectos didácticos se va a realizar la siguiente clasificación general de las rentas:

- Rentas procedentes de la realización de actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica.
- Rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas.
- Rendimientos derivados del patrimonio.
- Incrementos y disminuciones patrimoniales.

II.c.- Rentas exentas.

En términos generales se puede afirmar que la exención se reconoce a aquel aspecto de la actividad de la entidad que tiene relación o carácter social. Así, las rentas que se declaran exentas son las siguientes:

- a.- Las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica de la entidad. Para la aplicación de esta exención es importante que exista una relación directa de la renta obtenida con el objeto o finalidad específica de la entidad.

Algunos conceptos o rentas son fácilmente integrables dentro de esta exención. Así, por ejemplo, entre las rentas exentas se pueden incluir las cuotas percibidas de los asociados y las subvenciones públicas destinadas a las finalidades de la entidad sin fines lucrativos.

Ahora bien, hay que señalar que si bien inicialmente parece concederse una exención amplia (toda vez que se hace referencia expresa a las rentas que proceden de la realización de actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica) la cuestión problemática surge cuando dichas entidades realizan determinadas actividades económicas para conseguir medios económicos para atender su objeto o finalidad específica. Y surge esta cuestión dado que entre las rentas que se declaran como no amparadas por la exención se cita expresamente a los rendimientos derivados de las explotaciones económicas.

Así, si inicialmente, al definirse las rentas exentas en los términos que se han indicado, no parece que se establezcan límites, sin embargo dicho límite sí parece existir cuando se hace referencia específica, entre las rentas no exentas, a las derivadas de explotaciones económicas.

La cuestión no es pacífica y el problema se agudiza cuando se comprueba que hay entidades que realizan actividades económicas como mecanismo necesario para alcanzar su objeto o finalidad.

Los Tribunales entienden que se encuentra exenta la explotación económica si constituye su objeto o finalidad específica.

En mi opinión la cuestión hay que resolverla caso por caso, lo que dificulta establecer una regla general. Y para resolver esta cuestión hay que tener en cuenta tanto que las entidades no persigan de forma primordial la obtención de rentas mediante el ejercicio de explotaciones económicas, como que este ejercicio sea un fin para conseguir su objeto social o finalidad de carácter general.

- b.- Las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en

cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Al igual que en el caso anterior, también aquí es importante la relación directa con el objeto social o finalidad específica.

Además ha de tenerse en cuenta que en este caso, a diferencia de lo que sucede en la siguiente letra, se hace referencia a que tanto las adquisiciones como las transmisiones tienen que ser a título lucrativo.

- c.- Las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica siempre y cuando el importe total obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

En este caso la exención precisa del cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Transmisión onerosa de bienes.
- Los bienes transmitidos tienen que estar afectos a la realización del objeto o finalidad específica de la entidad.
- Se debe reinvertir todo el importe obtenido en nuevas inversiones relacionadas con el objeto o finalidad específica de la entidad.

En definitiva, se trata de un supuesto de exención por reinversión cuyo disfrute exige, además de lo señalado anteriormente, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Obligación de reinvertir el importe total obtenido en un determinado plazo, el comprendido entre el año anterior a la fecha de la enajenación (entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial) y los tres años posteriores.

¿Qué sucede en el caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado anteriormente?. En este supuesto, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los correspondientes intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció dicho plazo.

- Mantenimiento de los bienes objeto de reinversión en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil sea inferior.

¿Qué sucede en el caso de que se produzca una transmisión de los elementos antes del término del citado plazo?. En este caso se determina la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

II.d.- Rentas a las que no alcanza la exención.

La exención no alcanza a las siguientes rentas:

- a.- Los rendimientos derivados de explotaciones económicas.

La cuestión se centra en determinar qué se entiende por rendimientos procedentes de actividades económicas. Por tales se entienden todos los rendimientos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Esto es, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades adopta el concepto tradicional de actividad económica.

Tal como se ha señalado anteriormente se mantiene la dificultad, en la práctica, de

delimitar con carácter general en qué casos el objeto o finalidad específica supone necesariamente la realización de una actividad calificable como explotación económica. A fin de no ser reiterativo, me remito a lo señalado anteriormente a este respecto.

b.- Las rentas derivadas del patrimonio.

c.- Las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en el apartado dedicado a las rentas exentas. En este grupo se pueden incluir:

- Los incrementos y disminuciones a título gratuito que no se obtengan en cumplimiento del objeto o finalidad específica.
- Los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión onerosa de bienes afectos al objeto social o finalidad específica que no cumplan los requisitos para que resulte aplicable la exención por reinversión.
- Los incrementos y disminuciones manifestados en la transmisión lucrativa u onerosa de bienes no afectos a su objeto o finalidad específica.

En esta materia de rentas no exentas hay que tener en cuenta que existen disposiciones aplicables específicamente a los partidos políticos, en los términos que luego se especifican, y que, en resumen, amplían el concepto de renta exenta.

En resumen, las rentas exentas y no exentas son las que se enmarcan en la tabla 1.

II.e.- Determinación de la base imponible.

La base imponible se determina aplicando las normas establecidas en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, esto es, aplicando los artículos del 10 al 24, ambos incluidos, de la Norma Foral reguladora de este tributo.

Tabla 1.

| | |
|--|--|
| Rentas procedentes de la realización de actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica: | Exentas. |
| Rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas: | Unas veces exentas y otras no exentas, en función del cumplimiento de determinados requisitos. |
| Rendimientos derivados del patrimonio | No exentas. |
| Incrementos y disminuciones patrimoniales: | Unas veces exentas y otras no exentas, en función del cumplimiento de determinados requisitos. |

Ahora bien, dichas normas operan sobre la renta derivada de las actividades sujetas a gravamen. Por tanto, la contabilidad de la entidad debe permitir la identificación, de forma detallada, de los gastos e ingresos correspondientes a las rentas no exentas.

Dentro de las especialidades que se deben tener en cuenta en este régimen de las entidades parcialmente exentas se encuentran las que se detallan a continuación. Estas especialidades se encuentran relacionadas con los gastos fiscalmente no deducibles. Así, no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (referido precisamente a los gastos no deducibles), los siguientes:

- a.- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. ¿Qué sucede con los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas?. En estos casos, los gastos parcialmente imputados a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que represente el volumen de operaciones obtenido en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto del volumen total de operaciones de la entidad.

Esta limitación tiene su apoyo en la no integración en la base imponible de las rentas exentas, lo que limita la deducibilidad de los gastos necesarios para obtener estas rentas exentas.

- b.- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

II.f.- Deuda tributaria.

Determinada la base imponible, cabe la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, en los términos establecidos en el artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

La cuota íntegra se obtiene aplicando a la base imponible el tipo de gravamen del 21%.

Sobre la cuota íntegra pueden aplicarse las deducciones y bonificaciones previstas en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, teniendo presente que las deducciones deben operar respecto de las actividades no exentas.

II.g.- Obligación de autoliquidación.

En principio, y con carácter general, los sujetos pasivos están obligados a presentar y suscribir una autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien:

- a.- Los sujetos pasivos exentos a que se refiere el artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades no están obligados a presentar la autoliquidación.
- b.- Los sujetos pasivos a los que se aplica el régimen de entidades parcialmente exentas están obligados a declarar la totalidad de las rentas, tanto las exentas como las no exentas. En el supuesto de que sólo obten-

gan rentas exentas también hay obligación de presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades. Esta es la regla general. Ahora bien, dichos sujetos pasivos no tienen obligación de presentar declaración cuando cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

- Que sus ingresos totales no superen la cantidad de 100.000 euros anuales. En esta cantidad se deben computar las rentas exentas, como las no exentas.
- Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales.
- Que todas las rentas no exentas estén sometidas a retención, con independencia de que no haya soportado una retención efectiva al darse alguna de las excepciones a la obligación de practicar retención.

II.h.- Obligaciones formales.

Las entidades sometidas a este régimen especial deben darse de alta en el índice de entidades y deben llevar su contabilidad conforme a lo previsto en el Código de Comercio o en las normas específicas por la que se rigen.

En todo caso, tal como se ha señalado anteriormente, la contabilidad ha de ser llevada de forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas.

II.i.- Partidos políticos.

Los partidos políticos tienen un régimen específico dentro del propio régimen especial de las entidades parcialmente exentas. Estas especialidades del régimen se refieren a las siguientes materias:

- a.- Rentas exentas. Tratándose de partidos políticos quedan exentas las rentas obtenidas para la financiación de las actividades

que constituyen su objeto o finalidad específica. En concreto, la exención resulta aplicable a los siguientes rendimientos o incrementos de patrimonio.

- Las cuotas y aportaciones satisfechas por sus afiliados. Esta exención también debe extenderse a las aportaciones realizadas por sus simpatizantes.
- Las subvenciones públicas percibidas para su financiación.
- Las donaciones privadas efectuadas por personas físicas o jurídicas, así como cualesquiera otros incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de adquisiciones a título lucrativo.

También quedan exentos:

- Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas propias, si bien la exención debe ser expresamente declarada por la Administración Tributaria.
 - Los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio del partido político.
- b.- Retenciones. Las rentas exentas no están sometidas a retención ni ingresos a cuenta.
- c.- Obligación de presentar declaración. Se establece la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades con relación a las rentas no exentas.

Respecto al tipo de gravamen hay que señalar que no existe especialidad y, por lo tanto, se aplica a la base liquidable el tipo del 21%.

III.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS RESULTANTE DE LA NORMA FORAL 16/2004, DE 12 DE JULIO.

La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, regula el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo. Esta regulación se puede estructurar, en lo que ahora interesa, en tres partes:

- a.- Concepto y requisitos de las entidades sin fines lucrativos a las que va a resultar aplicable el régimen fiscal especial que prevé la propia Norma Foral.
- b.- Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Sociedades aplicable a las entidades sin fines lucrativos que entren dentro del concepto establecido en la Norma Foral.
- c.- Régimen fiscal especial aplicable a las referidas entidades sin fines lucrativos en el ámbito de los Tributos Locales; de forma concreta este régimen contiene disposiciones especiales respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

A continuación se va a desarrollar el contenido de estos tres apartados.

III.a.- Concepto y requisitos de las entidades sin fines lucrativos.

La Norma Foral contiene un concepto de entidades sin fines lucrativos a efectos exclusivamente fiscales. De esta forma, quienes tengan la consideración "fiscal" de entidades sin fines lucrativos podrán acceder al régimen fiscal especial contenido en la misma y que básicamente comprende estos conceptos:

- a.- Aplicación de un régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Sociedades.
- b.- Aplicación de un régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en

el Impuesto sobre Actividades Económicas y en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

- c.- Aplicación de los incentivos fiscales previstos para el mecenazgo, en la medida que las entidades sin fines lucrativos resulten beneficiarias de las aportaciones.

Por lo tanto es fundamental conocer a qué entidades considera la Norma Foral como entidades sin fines lucrativos. En términos generales se puede afirmar que tienen esta consideración las entidades que cumplan los siguientes requisitos:

1.- Debe tratarse de fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, así como las federaciones y asociaciones de las mismas.

2.- Las entidades citadas anteriormente deben perseguir fines de interés general. A estos efectos, y con carácter meramente orientativo, se citan como fines de interés general los siguientes: defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y de 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 y de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y estatutarios y de defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia y de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información o de la investigación científica y desarrollo tecnológico.

3.- Las entidades deben estar inscritas en el correspondiente registro.

4.- Deben cumplir los requisitos que prevé la Norma Foral citada anteriormente. Estos requisitos que establece la Norma Foral, que junto a los demás señalados anteriormente, deben cumplir las entidades para ser consideradas entidades sin fines lucrativos son, en esquema, los siguientes:

a.- Destinar a la realización de fines de interés general una parte importante de sus rentas e ingresos.

b.- La actividad desarrollada no consista en explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

c.- Los fundadores, patronos y representantes, así como sus parientes, no sean los beneficiarios principales de la actividad de la entidad.

d.- Los cargos representativos deben ser gratuitos.

e.- En caso de disolución, su patrimonio debe tener un destino concreto relacionado con actividades de interés general.

f.- Deben elaborar anualmente una memoria económica.

A continuación se van a comentar estos requisitos.

1.- Deben destinar a la realización de los fines de interés general, como mínimo, el 70% de determinadas rentas e ingresos. El resto de las rentas e ingresos debe destinarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

En efecto, la Norma Foral señala expresamente que las entidades deben destinar a la realización de los fines de interés general, al menos, el 70% de las siguientes rentas e ingresos:

a.- Las rentas de las explotaciones económicas que se desarrollen. En este caso, el concepto de explotación económica que hay que tener en cuenta es el general, no el que luego se regula en el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades, donde se distingue entre explotación económica exenta y no exenta de dicho tributo. Por lo tanto deben destinar a la realización de los fines de interés general el 70% de las rentas de todas las explotaciones económicas, se encuentren o no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

b.- Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de los que sean titulares las entidades. Ahora bien, en el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas por la transmisión de inmuebles, siempre que:

- La transmisión sea de carácter oneroso.
- En el inmueble que se transmite se debe desarrollar, por la entidad, su objeto o finalidad específica.
- El importe obtenido en la transmisión se debe reinvertir en bienes y derechos en los que la entidad desarrolla su actividad. La reinversión tiene que ser de todo el importe obtenido en la transmisión de bienes inmuebles.

También hay que señalar que en el cálculo del 70% no entran las rentas obtenidas en la transmisión, también a título oneroso, de títulos, valores, derechos económicos o bienes de naturaleza mobiliaria que estén integrados en la dotación patrimonial o hayan sido afectados a los fines de la entidad, siempre que la contraprestación se reinvierta en bienes o derechos de carácter dotacional o con la misma afección.

c.- Los ingresos que se obtengan por la entidad por cualquier otro concepto. En estos casos, para aplicar el citado porcentaje del 70% deben deducirse determinados gastos. Estos gastos que pueden ser objeto de deducción son los siguientes:

- Los gastos en que se haya incurrido para obtener dichos ingresos. En este grupo entran aquellos gastos que están directamente vinculados con la obtención de los ingresos de que se trate.
- La parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, gastos de personal, gastos de gestión, gastos finan-

cieros y tributos, en la medida en que contribuyan a obtener ingresos.

Dentro de los ingresos no se deben contabilizar, a los efectos del requisito que se está comentando, las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de aportación patrimonial en el momento de su constitución, así como las aportaciones o donaciones recibidas por dicho concepto en un momento posterior.

Se ha indicado anteriormente que las entidades sin fines lucrativos deben destinar a la realización de los fines de interés general, como mínimo, el 70% de determinadas rentas e ingresos. Ahora bien, ¿qué plazo existe para cumplir este requisito?. La Norma Foral señala que el cumplimiento de este requisito debe efectuarse entre la fecha de inicio del ejercicio en que se obtienen las rentas e ingresos y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio en que se han obtenido dichas rentas e ingresos.

Ahora bien, esta regla general de los 4 años tiene una excepción. En efecto, las rentas obtenidas por la transmisión de valores deben destinarse a la realización de los fines de interés general en un plazo de 10 años. Para que sea aplicable esta disposición especial se precisa cumplir los siguientes requisitos:

- La transmisión de los valores de los que proceden las rentas debe realizarse a título oneroso.
- Los valores objeto de transmisión deben tener una antigüedad superior a los 3 años.

2.- El segundo requisito que se exige a las entidades para tener la consideración de entidades sin fines lucrativos es que la actividad que realicen no consista en el desarrollo de explotaciones económicas que sean ajenas al propio objeto o finalidad estatutaria. No es que la Norma Foral impida a este tipo de entidades el desarrollo de explotaciones económicas; lo que se requiere es que esta explotación no sea ajena al objeto o finalidad estatutaria.

A estos efectos la normativa señala que no existirán problemas, cara a entender cumplido este requisito, en aquellos supuestos en que el volumen de operaciones del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no exceda del 40% del volumen total de operaciones de la entidad. Además se precisa que las explotaciones económicas no exentas no vulneren las normas de defensa de la competencia. En esta materia existe una especialidad referente a las federaciones deportivas, ya que se establece que los ingresos de los espectáculos deportivos obtenidos por federaciones deportivas no se incluirán en el cómputo del 40% de los ingresos de las explotaciones económicas no exentas. También hay que tener en cuenta que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no supone, a los efectos de este cálculo, explotación económica.

3.- El tercer requisito que deben cumplir las entidades para ser consideradas como entidades sin ánimo lucrativo tiene que ver con los destinatarios de las actividades que desarrolla la entidad. La Norma Foral pretende excluir de la condición de entidades sin ánimo lucrativo a aquellas entidades que tengan como destinatarios de sus actividades a determinadas personas o parientes.

En efecto, se exige a las entidades que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges, parejas de hecho (en el marco de la Ley del Parlamento Vasco que las regula) o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de los anteriormente citados no sean:

- destinatarios principales de las actividades que desarrollen las entidades; sí pueden ser destinatarios, pero no con carácter principal y menos con carácter exclusivo,
- ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Ahora bien, este requisito no se exige respecto de las siguientes actividades:

- Investigación científica y desarrollo tecnológico.
- Asistencia social o deportiva a que se refiere la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, se hace referencia a las siguientes actividades:
 - Asistencia social: Protección de la infancia y de la juventud; asistencia a la tercera edad; educación especial y asistencia a personas con discapacidad; asistencia a minorías étnicas; asistencia a refugiados y asilados; asistencia a transeúntes; asistencia a personas con cargas familiares no compartidas; acción social comunitaria y familiar; asistencia a ex – reclusos; reinserción social y prevención de la delincuencia; asistencia a alcohólicos y toxicómanos; y cooperación para el desarrollo.
 - Actividades deportivas: Se hace referencia a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, exceptuándose los espectáculos deportivos.
 - Fundaciones cuya finalidad es la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Vasco o del Patrimonio Histórico Español que cumplan las condiciones exigidas por la ley del Patrimonio Cultural Vasco, la ley del Patrimonio Histórico Español o la respectiva ley de la Comunidad Autónoma.

4.- El cuarto requisito que se exige a las entidades se refiere a la gratuidad de los cargos representativos de la entidad. En efecto, se exige a las entidades que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno deben ser gratuitos.

Igualmente, este requisito de gratuidad se exige a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, si bien, se entiende cumplido este requisito en los casos en que, habiendo retribución, la misma se ingrese o reintegre a la entidad. Naturalmente en este caso, el administrador no de-

berá tributar por la retribución percibida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni se deberá practicar retención sobre la cantidad satisfecha al referido administrador.

Ahora bien, la gratuidad de los citados cargos representativos no impide que tengan derecho y puedan ser reembolsados de los gastos que les origine el desarrollo de sus funciones, siempre que dichos gastos estén suficientemente justificados.

No obstante, y como cláusula de garantía del cumplimiento de este requisito referido a la gratuidad de los cargos representativos de la entidad, se precisa que las compensaciones por gastos de estos cargos representativos no superen los límites establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que una dieta pueda ser considerada como dieta exceptuada de gravamen.

Otra excepción a este requisito de la gratuidad de los cargos se produce en el caso de asociaciones declaradas de utilidad pública. En estos casos los órganos de representación sí pueden recibir retribuciones, siempre y cuando no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas.

Finalmente hay que indicar que los cargos de patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno sí pueden recibir retribuciones por los servicios que presten a la entidad, si bien para ello se precisa el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Debe tratarse de la prestación de servicios fuera o al margen de lo que implica su propia función representativa de la entidad.
- Deben cumplirse los requisitos previstos en las normas que regulan la entidad.
- No cabe que dichas personas participen en los resultados económicos de la entidad, bien sea de forma directa (por sí mismos), o de forma indirecta (a través de personas o entidades interpuestas).

5.- El quinto requisito tiene que ver con la disolución de la entidad. En estos casos el requisito que tiene que cumplirse es que su patrimonio se destine, en su totalidad, a determinadas entidades. A estos efectos existen dos opciones, ya que el patrimonio se puede destinar a:

- a.- A alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo a las que alude la propia Norma Foral en su artículo 18.
- b.- A entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general. Para que sea posible este destino se debe prever expresamente en los estatutos de la entidad que se va a disolver o se ha disuelto.

En estos casos está prevista la aplicación a las entidades sin fines lucrativos del régimen de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo. Esta previsión implica, entre otras cosas, que no se produce renta de carácter fiscal por el hecho de que se transmitan bienes desde la entidad que se disuelve a la entidad que los recibe. Ahora bien, el receptor debe valorar dichos bienes en el importe que tenían en el transmitente.

Lo que en modo alguno es posible es la reversión del patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, excepto en el supuesto de que la reversión esté prevista a favor de alguna de las entidades beneficiarias de mecenazgo a que se refiere el citado artículo 18 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio.

6.- Con carácter anual, las entidades deben elaborar una memoria económica. La normativa señala un contenido mínimo que debe tener dicha memoria económica, que es el siguiente:

- a.- Deben especificarse claramente los ingresos y los gastos del ejercicio de que se trate. Esta especificación debe permitir su identificación por categorías y por proyectos.

Deben identificarse los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de su objeto. Los gastos de cada proyecto se deben clasificar por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.

Igualmente deben identificarse las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades, así como los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.

Finalmente debe existir especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a efectos del cumplimiento del requisito de destino de un porcentaje de las rentas e ingresos a la actividad específica de la entidad, así como una descripción del destino o de la aplicación dada a las rentas e ingresos.

- b.- Debe especificarse el porcentaje de participación que la entidad tenga en entidades de carácter mercantil, incluyendo la identificación de la entidad, su domicilio social y su número de identificación fiscal.
- c.- Deben especificarse los pagos realizados, por el concepto que sea, dinerarios o en especie, a los patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno. Esta especificación alcanza también a los reembolsos por los gastos que se les hayan originado por el desempeño de sus funciones y a las remuneraciones por los servicios prestados a la entidad por concepto diferente de los propios de sus funciones en la entidad sin fines lucrativos.
- d.- Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participen, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.

e.- Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad. Debe identificarse al colaborador que participe en los mismos, indicando las cantidades percibidas.

f.- Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad para el caso de disolución. Si la disolución tiene lugar, ese año se indicará el destino que se haya dado al patrimonio.

Esta memoria económica hay que presentarla junto con la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, existe una excepción a esta regla general. Esta excepción, que implica no tener que presentar la memoria económica, afecta a las entidades sin fines lucrativos cuyo volumen total de ingresos del periodo impositivo no supere los 30.000 euros y, además, no participen en sociedades mercantiles. Ahora bien, en estos casos, aunque las entidades no tienen que presentar la memoria económica junto con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, sí tienen la obligación de elaborarla.

III.b.- Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Sociedades.

La Norma Foral a la hora de establecer el régimen tributario que, respecto al Impuesto sobre Sociedades, corresponde a las entidades sin fines lucrativos, establece disposiciones especiales respecto a la determinación de las rentas exentas, con especial referencia a las rentas procedentes del ejercicio de explotaciones económicas, a la determinación de la base imponible, al tipo tributario y a las obligaciones contables y formales.

Hay que señalar que a estas entidades se les aplican las especialidades del régimen establecido expresamente para ellas y, en lo no previsto específicamente, se aplica el régimen general previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

A continuación se va a hacer un breve comentario a cada uno de los apartados citados anteriormente.

1.- Rentas exentas.

La Norma Foral distingue entre las rentas exentas y las rentas no exentas. Las rentas exentas son las siguientes:

- a.- Las rentas procedentes de donativos y donaciones que la entidad perciba para participar en los fines de la entidad. En este apartado se incluyen:
- Las cantidades recibidas en concepto de dotación patrimonial, tanto en el momento inicial de la constitución de la entidad, como las percibidas en un momento posterior.
 - Las ayudas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial que se regulan expresamente en la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio.
 - Las cantidades recibidas en virtud de los contratos de patrocinio publicitario.
- b.- Los ingresos procedentes de las cuotas que satisfacen los asociados, los colaboradores y los benefactores de la entidad. Ahora bien, estos ingresos no se encuentran exentos si dichas cuotas generan derecho a percibir prestaciones procedentes del ejercicio de una explotación económica no exenta.
- c.- Las subvenciones. Ahora bien, no se encontrarán exentas las que financien explotaciones económicas no exentas.
- d.- Las rentas procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario de la entidad sin fines lucrativos.
- e.- Las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones, tanto a título oneroso como a título gratuito, de bienes o derechos, incluidas las procedentes de la propia disolución y liquidación de la entidad.
- f.- Las rentas o ingresos obtenidos por el ejercicio de explotaciones económicas que sí tienen la consideración de exentas. Ahora bien, ¿cuándo los ingresos procedentes de una explotación económica se encuentran exentos?. Para resolver esta cuestión, la Norma Foral especifica tres supuestos en los que las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos se encuentran exentas. Las rentas que no se encuentren en los supuestos que ahora se van a señalar tendrán la consideración de rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, y por lo tanto formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Estos tres grupos de explotaciones económicas exentas son los siguientes:

- a.- Las rentas que procedan de las explotaciones económicas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. A estos efectos conviene recordar que uno de los requisitos que deben cumplir las entidades para ser consideradas como entidades sin fines lucrativos es que la actividad desarrollada por la entidad no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
- b.- También se consideran explotaciones económicas exentas las explotaciones que tienen un mero carácter auxiliar o complementario de, o bien explotaciones económicas exentas, o bien de actividades que tienen como finalidad cumplir los fines u objeto de la entidad.

En este supuesto el problema es determinar en qué casos se considera que una explotación económica tiene el carácter de auxiliar o complementario. La Norma Foral establece una regla que opera con carácter automático. Así, tienen esta consideración cuando el volumen de operaciones de cada ejercicio, teniendo en cuenta todas las explotaciones econó-

micas, no supere el 25% del volumen total de operaciones de la entidad.

c.- Igualmente se consideran explotaciones económicas exentas las explotaciones que tienen escasa relevancia. La propia Norma Foral señala que son explotaciones económicas de escasa relevancia aquellas cuyo volumen de operaciones de cada ejercicio no supere la cifra de 30.000 euros. A estos efectos se computan todas las explotaciones económicas.

2.- Determinación de la base imponible.

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos está formada por las rentas derivadas de explotaciones económicas que no tienen la consideración de exentas.

Respecto a los gastos deducibles, la normativa establece una delimitación negativa, esto es, indica qué tipos de gastos no puede aplicar la entidad sin ánimo de lucro. Estos gastos que no tienen la condición de deducibles son los siguientes:

a.- Los gastos que no tengan la consideración de deducibles en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades. A este respecto la Norma Foral reguladora de este tributo establece en su artículo 14 una relación de gastos que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles.

b.- Los gastos que guardan una relación directa con las rentas que tienen la consideración de exentas. Por lo tanto estos gastos imputables de forma exclusiva con las rentas exentas no son deducibles.

¿Qué sucede con los gastos que se pueden imputar a rentas no exentas y rentas exentas? En este caso, los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas, y por lo tanto con el carácter de deducibles, se deducirán en el porcentaje que resulte de dividir el volumen de operaciones derivado de explotaciones económicas

no exentas entre el volumen total de operaciones de la entidad.

c.- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales que no se encuentren afectos a explotaciones económicas sometidas a gravamen. En consecuencia, sólo son deducibles la amortización de los elementos patrimoniales afectos a explotaciones económicas sometidas al Impuesto sobre Sociedades.

d.- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados, incluyendo los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

La Norma Foral establece una regla general de valoración para los casos de disolución de las entidades sin fines lucrativos. Así, se establece que en los casos en que se produzca la disolución de una entidad sin fines lucrativos y sus bienes y derechos se transmitan a otra entidad beneficiaria del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, se valorarán en la entidad adquirente de dichos bienes y derechos por los mismos valores que tenían antes de la transmisión en la entidad que se disuelve y conservarán la fecha de adquisición que tenía en la entidad disuelta.

3.- Tipo de gravamen.

El tipo de gravamen que se aplica a las entidades sin fines lucrativos es del 10%.

4.- Obligaciones contables y formales.

Dentro de este apartado se van a examinar tres cuestiones: las obligaciones contables, la obligación de declarar y la aplicación del régimen fiscal.

a.- Obligaciones contables.

La Norma Foral contiene una referencia a las obligaciones contables de las entidades sin fines lucrativos. Ahora bien, sólo establece las obligaciones contables previstas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades a las

entidades sin fines lucrativos que desarrollen explotaciones económicas no exentas.

Este artículo se ve completado con lo establecido en el artículo 126 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, que establece la obligación de llevar la contabilidad de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen los sujetos pasivos del citado tributo.

La contabilidad de estas entidades sin ánimo de lucro que desarrollan explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades debe permitir identificar claramente los ingresos y los gastos que se corresponden con esas explotaciones económicas no exentas; esto es, deben permitir identificar claramente los ingresos y gastos que deben formar parte de la base imponible del Impuesto.

b.- Obligación de declarar.

Todas las entidades sin fines lucrativos a las que resulte de aplicación el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades tienen la obligación de presentar la declaración por el Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto:

- a.- La obligación de presentar este tipo de declaración, en el marco de la Norma Foral, precisa que la entidad sin fines lucrativos haya optado por la aplicación del régimen especial del Impuesto sobre Sociedades regulado en dicha disposición general.
- b.- La obligación de presentar declaración afecta tanto a las entidades sin fines lucrativos que desarrollen explotaciones económicas exentas, como a las que desarrollen explotaciones económicas no exentas.
- c.- La declaración del Impuesto sobre Sociedades debe comprender la totalidad de las rentas obtenidas por la entidad, tanto las que se encuentren exentas, como las que no se encuentren exentas. Por lo tanto, con independencia de que las ren-

tas exentas no se incluyen en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sí deben declararse.

c.- Aplicación del régimen fiscal especial.

Las entidades sin fines lucrativos que reúnan los requisitos que se han citado anteriormente pueden optar por la aplicación del régimen fiscal especial que comprende el régimen previsto para el Impuesto sobre Sociedades y el régimen especial en tributos locales, al que se va a hacer referencia seguidamente.

El ejercicio de esta opción se debe comunicar a la Diputación Foral de Álava y el régimen fiscal se aplicará en el período impositivo que se cierre con posterioridad a la fecha de comunicación de esta opción.

Una vez ejercitada la opción, no es preciso renovarla periódicamente ya que el régimen se aplica en los ejercicios sucesivos de forma indefinida, siempre y cuando se mantenga el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial y la entidad sin ánimo lucrativo no renuncie a la aplicación de este régimen especial.

Ahora bien, ¿desde cuándo empieza a surtir efectos la renuncia por el régimen especial?. A diferencia de lo que sucede cuando se opta por la aplicación del régimen especial, la renuncia empieza a surtir efectos desde el período impositivo que se inicie con posterioridad a la presentación de la comunicación de la renuncia.

En materia de régimen especial de los tributos locales, las entidades sin fines lucrativos también deben comunicar el ejercicio de la opción o la renuncia al mismo. Ahora bien:

- a.- En lo que respecta al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la comunicación, tanto de la opción como de renuncia, deberá dirigirse al Ayuntamiento correspondiente, que es el de localización del inmueble.

- b.- Por lo que respecta al Impuesto sobre Actividades Económicas, la comunicación de la opción o la renuncia se presentará ante el Ayuntamiento respectivo o ante la Diputación Foral de Álava, según de qué tipo de cuotas se trate y otra gestión corresponda a una u otra Administración tributaria.

III.c.- Régimen especial en Tributos Locales.

En materia de tributos locales se establece un régimen especial que tal como se ha indicado anteriormente afecta al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al Impuesto sobre Actividades Económicas y al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La aplicación de esta regulación requiere una comunicación de la entidad sin fines lucrativos a la Administración tributaria correspondiente. Naturalmente, la operatividad de este régimen especial en materia de Haciendas locales queda condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos para tener la consideración de entidades sin fines lucrativos.

1.- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En este tributo se establece la exención de los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos. Ahora bien, esta exención no alcanza a los bienes en los que la entidad sin fines lucrativos desarrolla explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto, la aplicación de esta exención requiere:

- a.- De un elemento subjetivo: la exención se vincula a entidades sin fines lucrativos.
- b.- De un elemento objetivo: la exención alcanza a los bienes inmuebles, excepto los que se encuentren afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

2.- Impuesto sobre Actividades Económicas.

Las entidades sin fines lucrativos también se encuentran exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas que tengan la consideración de exentas en el Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, no se encuentran exentas por las explotaciones económicas que tienen la consideración de no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de que resulte aplicable la exención general establecida en el Impuesto sobre Actividades Económicas para el caso de que el volumen de operaciones sea inferior a dos millones de euros.

3.- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre los referidos terrenos.

Por otra parte, la regulación de este Impuesto señala que es sujeto pasivo del Impuesto a título de contribuyente:

- a.- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 33 de la Norma Foral General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.
- b.- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 33 de la

Norma Foral General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Pues bien, se establece la exención de los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer este Impuesto corresponda a una entidad sin fines lucrativos.

Ahora bien, se indica igualmente que en el caso de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, efectuados a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana opera siempre y cuando los terrenos no se encuentren afectos a explotaciones económicas no exentas a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

IV.- PROYECTO DE NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El pasado 15 de octubre de 2013 se aprobó por parte de la Diputación Foral un proyecto de Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Este proyecto de Norma Foral se ha remitido a las Juntas Generales para su reglamentaria tramitación y, caso de aprobarse, sustituirá a la actual normativa reguladora de dicho tributo.

El proyecto de Norma Foral no modifica el régimen que sobre las entidades parcialmente exentas se contiene en la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades. Lo más destacable que hace es integrar este régimen especial dentro del régimen general, pero conservando sus peculiaridades.

En este sentido la exposición de motivos del proyecto de Norma Foral señala expresamente que "en el marco de simplificación del impuesto, se ha acometido un proceso de limitación de los regímenes especiales, procediendo cuando ha sido necesario, a la incorporación al régimen general, con las debidas adaptaciones, de algunos de ellos, así como a reformular las condiciones de su aplicación, eliminando aquellos regímenes especiales que se ha considerado preciso por no

responder en la actualidad a las finalidades para las que fueron creados o por haber sido superados por la evolución económica general. Por ello, han sido incorporados al régimen general los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas, las sociedades patrimoniales, la minería, la investigación y explotación de hidrocarburos, la transparencia fiscal internacional, el de determinados contratos de arrendamiento financiero o el de las entidades parcialmente exentas."

