



Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España

info@ferede.org

INFORMACIÓN DE INTERÉS PARA LAS ENTIDADES EVANGÉLICAS SOBRE LA LEY 27/2014 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Servicio Jurídico de la Oficina Técnica de FEREDE

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha modificado la hasta ahora vigente Ley del Impuesto de Sociedades, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que a su vez fue modificada por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a través del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Mediante este documento se analizan aquellas cuestiones de la Ley que son de aplicación a las entidades religiosas evangélicas y a las entidades sin ánimo de lucro que puedan estar a ellas conectadas de alguna manera (asociaciones civiles, etc.), indicando en cada una de ellas si suponen o no novedad con respecto a la normativa anterior.

I. LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES INTRODUCIR NOVEDADES QUE NO CAMBIAN EL RÉGIMEN APLICABLE PARA LAS IGLESIAS Y ENTIDADES RELIGIOSAS EVANGÉLICAS PERTENECIENTES A FEREDE, A LAS QUE SE LES SIGUE APLICANDO EL RÉGIMEN ESTABLECIDO EN LA LEY 49/2002.

Los cambios introducidos por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades supondrán importantes consecuencias para el conjunto de las entidades sin ánimo de lucro, algunas de las cuales pueden ser beneficiosas para las iglesias y entidades religiosas pertenecientes a FEREDE y también para aquellas personas que donan a las mismas, tal y como se expondrá más adelante.

Sin embargo la ley 27/2014 no supone cambio alguno en el régimen general aplicable a las Iglesias y entidades de FEREDE, a las que se les sigue aplicando la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, ley que de manera general ya preveía la obligación de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Esto queda claro en el mismo preámbulo de la Ley y en su disposición final segunda, que prevén lo siguiente:

Preámbulo

... Por último, se siguen manteniendo al margen de la presente Ley determinadas normas específicas... Este es el caso, por ejemplo, de... la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo,

Disposición final segunda. Entidades acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tendrán el régimen fiscal que en ella se establece.

Podemos concluir que efectivamente, con la nueva regulación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, todas las entidades sin fines lucrativos tienen la obligación a partir de ahora de presentar la declaración en el Impuesto sobre Sociedades, **novedad que, como hemos dicho, no afecta a las iglesias y entidades evangélicas de FEREDe, que siguen rigiéndose por la Ley 49/2002 que ya establecía de manera general la obligatoriedad de la declaración.**

II. ¿CUÁL ES EL RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LAS IGLESIAS Y ENTIDADES RELIGIOSAS PERTENECIENTES A FEREDe EN RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?

El régimen fiscal aplicable a las Iglesias y entidades religiosas evangélicas pertenecientes a FEREDe está regulado por los Acuerdos de Cooperación firmados entre FEREDe y el Estado Español, por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y por la recientemente modificada Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Una vez dicho esto, tenemos que admitir que no es fácil concretar cuáles son los derechos y las obligaciones que se aplican a las iglesias evangélicas. En los apartados siguientes, plantearemos esta cuestión e iremos dando nuestra opinión.

A. Los Acuerdos de Cooperación consignan una exención parcial en el Impuesto sobre Sociedades por medio de una remisión al contenido del artículo 5 de la ley que regulaba dicho impuesto.

Los Acuerdos de Cooperación del Estado con la FEREDe de 1992, en primer lugar, en su artículo 11.3.B prevén para las Iglesias de FEREDe “la exención en el *Impuesto de Sociedades, en los términos previstos en los números 2 y 3 del artículo 5 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre reguladora de aquel*” (que era la norma que entonces regulaba dicho impuesto). También establece que “*asimismo, estarán exentos del Impuesto sobre Sociedades los incrementos de patrimonio a título gratuito que obtengan las Iglesias pertenecientes a FEREDe, siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad*”.

El artículo 5 mencionado establecía lo siguiente:

Artículo 5. Exenciones.

Dos. Están igualmente exentos del Impuesto sobre Sociedades:

a) Las Administraciones Públicas territoriales distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas.

b) La Iglesia Católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas...

La exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio.

Tres. Las exenciones a que se refieren los dos números anteriores no alcanzarán en ningún caso a los rendimientos sometidos a retención por este Impuesto.

Lo que este artículo reconoció a las Iglesias y entidades de FEREDe es una exención parcial en el impuesto de sociedades. Esta exención suponía también el reconocimiento de la exención de presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades (artículo 30 de la Ley del 78) salvo que la entidad obtuviera algún tipo de renta no exenta (derivada del ejercicio de una explotación económica, del patrimonio cuando su uso se halle cedido y las derivadas de los incrementos de patrimonio).

Este es el especial régimen fiscal que los Acuerdos de Cooperación reconocieron en relación al Impuesto de Sociedades en el año 1992.

B. Las posteriores leyes que regularon el Impuesto de Sociedades (Ley 43/1995, de 27 de diciembre y Texto Refundido de la ley, Real Decreto Legislativo 4/2004) modificaron el artículo 5 anteriormente analizado pero, en nuestra opinión, no modificaron el régimen fiscal previsto en los Acuerdos de Cooperación.

Al modificarse el artículo 5 de la entonces Ley del Impuesto sobre Sociedades surge el primer problema interpretativo: al ser las reformas de las leyes de este impuesto de fecha posterior a los Acuerdos ¿estas modificaciones suponen una reforma del régimen fiscal que los Acuerdos de Cooperación reconocieron a nuestras Iglesias en relación al Impuesto sobre sociedades?; o por el contrario ¿prevalecen inalterados nuestros Acuerdos de Cooperación a pesar de esas modificaciones, por considerarse que los Acuerdos son una ley especial? Aunque ambas opiniones pueden tener su fundamento, nos inclinamos por la defensa e integridad de lo dispuesto en nuestros Acuerdos de Cooperación.

Consideramos que no puede entenderse que nuestros Acuerdos de Cooperación hayan sido modificados, sobre todo teniendo en cuenta que esa reforma conlleva la eliminación de un derecho que nos fue concedido. La disposición adicional segunda de la Ley 24/1992 prevé que los Acuerdos pueden ser denunciados o revisados por iniciativa de cualquiera de las partes. Hasta ahora no se ha llevado a efecto ninguna revisión, y por ello puede entenderse que el estatuto pactado y aprobado por dicha Ley no ha sido modificado y sigue vigente. Y por ello, es defendible que, en virtud de la especialidad que suponen los Acuerdos de Cooperación, se pueda aplicar a las Iglesias de FEREDe la exención de la obligación de presentar declaración del Impuesto de Sociedades cuando perciban únicamente rentas exentas, tal y como se reconocía en el artículo 5 de la entonces Ley del Impuesto sobre Sociedades.

C. La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, entre otros asuntos, estableció un régimen especial para las Iglesias de FEREDe sin perjudicar lo establecido en los Acuerdos.

C.1.- El régimen fiscal establecido para las entidades sin fines lucrativos es aplicable de manera directa a las Iglesias de FEREDe.

En el año 2002 se aprobó la Ley 49/2002, que regulaba el régimen fiscal especial aplicable a entidades tales como Fundaciones, entidades declaradas de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley de Cooperación Internacional para el desarrollo, las federaciones deportivas españolas y a las federaciones y asociaciones de todas las entidades sin fines lucrativos anteriores.

Aunque las iglesias y entidades religiosas de FEREDe no son definidas expresamente como entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley (artículo 2), el legislador, a través de la

disposición adicional novena de la misma estableció que “*el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos...*” esto es, sin perjudicar el régimen fiscal previsto en nuestros Acuerdos de Cooperación, que como hemos visto, incluía la exención de tener que presentar declaración del Impuesto cuando se tuvieran rentas exentas.

Las disposiciones adicionales octava y novena de la Ley 49/2002 señalan lo siguiente:

Disposición adicional octava. Fundaciones de entidades religiosas.

Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley.

Disposición adicional novena. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior.

2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.

3. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

A esto hay que añadir que el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 49/2002, establece en su **disposición adicional única** que “*los beneficios fiscales **se aplicarán directamente** por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y **por la Administración tributaria***”

en los demás casos.” Es decir, que a las Iglesias de FEREDe estos beneficios se les aplican de manera directa sin tener que realizar ninguna comunicación previa. A las entidades religiosas no eclesiales vinculadas a una Iglesia de FEREDe también se les aplican estos beneficios, pero cumpliendo ciertos requisitos previos.

C.2.- La ley 49/2002 establece la obligación de presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades, aunque tenemos dudas de que esta obligación sea aplicable a las iglesias de FEREDe cuando únicamente tengan rentas exentas.

El artículo 13 de la Ley 49/2002 establece **desde el año 2002 la obligación general de presentar declaración en el Impuesto de Sociedades por la totalidad de las rentas, exentas y no exentas**. Es decir, con arreglo a esta norma las Iglesias de FEREDe están obligadas a presentar declaración aunque la totalidad de tus rentas estén exentas de tributación.

Ante esta situación, de nuevo, tenemos que preguntarnos si esta norma modifica o no el régimen derivado de los Acuerdos de Cooperación. Nosotros entendemos que no se modifica. Lo que pretende la ley 49/2002 es aplicar los beneficios de la misma a las iglesias con Acuerdos de Cooperación de manera directa y sin que esa aplicación perjudique lo establecido en los mencionados acuerdos.

La duda se centra en dilucidar cuál es la extensión del régimen fiscal señalado en los Acuerdos y si en ese régimen, además de la exención parcial derivada del artículo 5, podemos incluir la no obligación de presentar declaración cuando los ingresos de la Iglesia perteneciente a FEREDe procedan únicamente de rentas exentas. La razón de esta duda es que la exención en el Impuesto de Sociedades se basa en la remisión de los Acuerdos al redactado del artículo 5 que se expresaba de una manera genérica diciendo: *“están igualmente exentos del Impuesto sobre Sociedades...”* mientras que era en el artículo 30 donde se concretaba que esa exención incluía la ausencia de la obligación de declarar cuando únicamente se obtengan rentas exentas de tributación en este impuesto.

La realidad es que hasta ahora parece que ni si quiera la Administración ha tenido claro si las Iglesias tenían que presentar declaración en el Impuesto de Sociedades o no, y en la práctica las iglesias de FEREDe no han sido requeridas para la presentación de esa declaración.

FEREDe ha informado desde 2002 sobre esta cuestión dejando a las iglesias que tras el análisis de la información decidan lo que consideren más adecuado en función de su situación en cada caso concreto.

C.3.- No tenemos dudas de que las entidades evangélicas de FEREDe tienen la obligación de presentar declaración cuando perciban rentas no exentas.

Lo que sí es claro a la luz de toda la normativa aplicable es que cuando una Iglesia perciba rentas no exentas, será obligatorio presentar la correspondiente declaración en el Impuesto sobre Sociedades. Y en este caso, la Ley 49/2002 establece que estas rentas tributarán al tipo del 10 por ciento (reduciendo el tipo general de tributación en el Impuesto sobre Sociedades que es del 25 por ciento).

A continuación se transcriben los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 que prevén con detalle qué rentas están exentas y qué rentas no.

Artículo 6 Rentas exentas

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.

Artículo 7. Explotaciones económicas exentas.

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

1.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.

d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.

e) Asistencia a minorías étnicas.

f) Asistencia a refugiados y asilados.

g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.

h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

i) Acción social comunitaria y familiar.

j) Asistencia a ex reclusos.

k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

m) Cooperación para el desarrollo.

n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

2.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

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

5.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

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

8.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

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

11.º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12.º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

C.4.- Los donativos son considerados como rentas exentas por la Ley 49/2002 y como operación no sujeta a tributo alguno por los Acuerdos de Cooperación.

Otra cuestión en la que se plantean dudas por existir disparidad de criterios entre los Acuerdos y la Ley 49/2002 tiene que ver con los donativos.

Los Acuerdos de Cooperación prevén en su artículo 11. 1 y 2 lo siguiente:

- 1. Las Iglesias pertenecientes a la FEREDe pueden recabar libremente de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir ofrendas y liberalidades de uso.*
- 2. Tendrán la consideración de operaciones no sujetas a tributo alguno: Además de los conceptos mencionados en el número 1 de este artículo, la entrega de publicaciones, instrucciones y boletines pastorales internos, realizada directamente a sus miembros por las Iglesias pertenecientes a la FEREDe, siempre que la misma sea gratuita.*

Estos artículos señalan claramente que los donativos que reciban las iglesias tendrán la consideración de operaciones no sujetas a tributo alguno. El concepto jurídico de no sujeción es diferente al de exención, pues implica que no es un hecho que deba ser tenido en consideración en materia impositiva. Por lo tanto, los donativos de las Iglesias de FEREDe no pueden ser considerados como rentas exentas que sea necesario declarar, sino que no deberían ser declarados.

Nuestra opinión es firme en este sentido, y con ello, en primer lugar, protegemos la especialidad de nuestros Acuerdos de Cooperación y del régimen aplicable según los mismos. En segundo lugar, defendemos la naturaleza y esencia religiosa de los donativos que entregan los fieles en la Iglesia como una parte de su culto a Dios, entregando su ofrenda en testimonio público de obediencia, solidaridad y reconocimiento de que todo procede de Dios. Entendemos que esto no disminuye la transparencia de nuestras entidades, pues existen mecanismos para controlar aquellos donativos realizados a las mismas por personas que quieran desgravarlos en sus correspondientes declaraciones de la renta (ya sea en el IRPF o en el IS). Así, las Iglesias tienen que contabilizar estos donativos y presentar ante la Agencia Tributaria una declaración informativa de los mismos cada año, identificando a cada uno de los donantes, para que éstos puedan practicarse las deducciones que permite la Ley.

Es posible que para algunas entidades la inclusión o no de los donativos en su declaración no pase de ser una cuestión anecdótica, pero este no es el caso de las iglesias y entidades religiosas de FEREDe, que en su inmensa mayoría no generan otros ingresos distintos a los donativos de los fieles. ¿Qué tipo de declaración del impuesto de sociedades podría obtenerse por parte de una Iglesia cuyos ingresos casi al cien por cien se deriven de los donativos?

Ante esta situación algunos contables y fiscalistas simplemente opinan que como declarar no implica pagar, lo mejor es declarar todos los ingresos, esto es, los exentos, los no exentos y también los donativos, aunque en nuestro caso puedan estar no sujetos al impuesto. Sin embargo, se olvida que la contabilización necesaria para presentar la declaración del Impuesto de Sociedades es bastante compleja y requiere un conocimiento técnico especializado, y por ello puede entrañar un coste elevado, algo que para una entidad pequeña puede suponer un problema.

Igualmente algunos expertos señalan que con la aprobación de la Ley 49/2002 y la modificación del Impuesto de Sociedades se modificó también el régimen aplicable a las

Iglesias sin que eso entrañe una modificación de los Acuerdos, y que por lo tanto los donativos habrían pasado a ser de rentas no sujetas a rentas exentas.

D. La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades reitera que las Iglesias y entidades evangélicas de FEREDE son entidades parcialmente exentas y se les aplica el régimen de la Ley 49/2002.

Según lo que establece esta nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, todas las personas jurídicas (incluidas las entidades religiosas y demás entidades sin ánimo de lucro, esto es, asociaciones civiles u ONG's...) residentes en territorio español son consideradas entidades contribuyentes del Impuesto.

El artículo 9 establece el régimen de exenciones, previendo que hay determinadas entidades que tienen la consideración de entidades exentas (el Estado, las Comunidades Autónomas, el Banco de España, etc.)

Después, prevé que hay determinadas entidades que se encuentran **parcialmente exentas**, lo cual significa que tendrán determinadas rentas que estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades y otras no exentas. Las entidades religiosas y las asociaciones civiles u ong's están incluidas en esta categoría de entidades parcialmente exentas. La ley lo regula de esta manera:

Artículo 9:

2. Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.

b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

...

En el apartado 2, por tanto, como entidades parcialmente exentas se encuentran las **iglesias y entidades religiosas que pertenecen a FEREDE**, por resultarles de aplicación **el régimen fiscal previsto en el Título II de la Ley 49/2002**, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, régimen que ya hemos analizado y que no ha sufrido cambio alguno en relación a la obligación de presentar declaración en el Impuesto sobre Sociedades.

En el apartado 3 se incluyen las asociaciones civiles, las ong's y demás entidades sin ánimo de lucro a los que no se les aplica la Ley 49/2002, cuyo régimen fiscal, que se expone en un apartado posterior, sí ha quedado modificado con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

E. Conclusión en relación a la obligatoriedad de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Como conclusión, si los criterios de la Administración no cambian, consideramos que:

1. Una Iglesia o entidad religiosa de FEREDe cuyos ingresos provengan única y exclusivamente de donativos de sus miembros, en nuestra opinión no tiene por qué presentar declaración en el Impuesto sobre Sociedades, pues solo percibe rentas no sujetas según establecen nuestros Acuerdos de Cooperación.
2. Una Iglesia que además de los donativos de sus miembros, perciba también algún tipo de renta exenta según la Ley 49/2002, en nuestra opinión, podría decidir no presentar la declaración en el Impuesto sobre Sociedades, y podría utilizar para ello los argumentos jurídicos ofrecidos en el presente documento. Hasta ahora, la mayoría de las Iglesias han elegido esta opción, y la Agencia Tributaria no ha exigido con carácter general la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.
3. Una Iglesia que perciba algún tipo de renta no exenta según la Ley 49/2002, sí tiene la obligación de presentar la declaración en el Impuesto sobre Sociedades.

Es cierto que la Administración cada vez está imponiendo un mayor control y unas mayores exigencias, y no sabemos si a partir de ahora Hacienda cambiará su criterio y empezará a exigir a todas las entidades religiosas de FEREDe la declaración.

También informamos, como hemos hecho en anteriores ocasiones del contrasentido que puede implicar exigir la declaración del Impuesto sobre Sociedades a aquellas iglesias de FEREDe cuyos únicos ingresos son los donativos de sus propios miembros o simpatizantes, ingresos que como ya se ha visto, no están sujetos a impuesto alguno, y que por lo tanto no habría que incluir en la declaración del Impuesto sobre sociedades.

Es cierto que ese contrasentido podría salvarse con la declaración voluntaria de todos los ingresos (ya sean no sujetas, exentas o no exentas), pero también es igualmente cierto que podemos hacer valer los derechos reconocidos en nuestros Acuerdos de Cooperación, y la realidad es que hasta ahora parece que ni si quiera la Administración ha tenido claro si las Iglesias tenían que presentar declaración en el Impuesto de Sociedades o no.

Por otro lado, en los tiempos actuales cada vez se exige más transparencia y mayor control, por lo que como entidades religiosas podemos ir avanzando y dando pasos decididos para ofrecer esa rendición de cuentas y esta transparencia que la sociedad demanda. En este sentido puede ser recomendable la llevanza de una contabilidad con arreglo al Plan General Contable y la presentación de la declaración del Impuesto de Sociedades. Además, también podría ser de gran utilidad para la iglesia, por ejemplo: en la participación en concursos públicos o privados, la presentación de la obra social, la concesión de ayudas públicas, en la obtención de créditos o para acreditar la solvencia y transparencia económica de la entidad en las situaciones que lo requieran.

III. LAS ENTIDADES PRINCIPALMENTE AFECTADAS POR LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES SON LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO QUE NO ENTRAN EN EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA LEY 49/2002.

Con la Ley del Impuesto de Sociedades anterior, las entidades sin ánimo de lucro a las que no resultaba de aplicación la Ley 49/2002 (esto es, las asociaciones civiles, ong's, etc.) no tenían la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre sociedades si cumplían los siguientes requisitos: no realizar ningún tipo de actividad económica, que sus ingresos o

rentas no superasen los 100.000 euros anuales, que sus ingresos o rentas sometidos a retención no superasen los 2.000 euros anuales y que las rentas no exentas obtenidas estuviesen sometidas a retención.

Con la nueva Ley esto cambia totalmente, ya que el artículo 124 suprime las excepciones y establece que **todas estas entidades sin ánimo de lucro estarán obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.**

Artículo 124. Declaraciones.

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Si al inicio del indicado plazo no se hubiera determinado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la forma de presentar la declaración de ese período impositivo, la declaración se presentará dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine dicha forma de presentación. No obstante, en tal supuesto el contribuyente podrá optar por presentar la declaración en el plazo al que se refiere el párrafo anterior cumpliendo los requisitos formales que se hubieran establecido para la declaración del período impositivo precedente.

2. Los contribuyentes exentos a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de esta Ley no estarán obligados a declarar.

3. Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

Según establece este artículo, tan solo los contribuyentes del artículo 9.1 de la Ley no están obligados a declarar (el Estado, las Comunidades Autónomas, entidades locales, el Banco de España, las entidades gestoras de la Seguridad Social, etc.). El resto, están obligados a declarar, eliminando las excepciones que con la anterior regulación se reconocían para pequeñas asociaciones y ong's cuyos ingresos no superaran los 100.000 euros.

Todo parece indicar que las iglesias y entidades religiosas evangélicas que no pertenecen a FEREDe estarían incluidas en este apartado, y que por lo tanto también estarían obligadas a presentar la declaración en el Impuesto sobre Sociedades.

En definitiva, para estas entidades, la nueva Ley prevé la obligación de declarar, tanto las rentas exentas como las no exentas. El beneficio que reciben es que determinadas rentas están exentas, y que por lo tanto no tendrán que pagar.

A efectos informativos, se enumeran a continuación las rentas que para estas entidades se reconocen como exentas de pagar en el Impuesto sobre Sociedades:

Artículo 110. Rentas exentas.

1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior: a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, 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. A efectos de la aplicación de este régimen a la Entidad de Derecho Público Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias se considerará que no proceden de la realización de actividades económicas los ingresos de naturaleza tributaria y los procedentes del ejercicio de la potestad sancionadora y de la actividad administrativa realizadas por las Autoridades Portuarias, así como los procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario realizada por el Ente Público Puertos del Estado.

b) Las 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.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. 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. En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquel. La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

IV. REPERCUSIONES DE LA OBLIGATORIEDAD DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: GESTIÓN DE LA CONTABILIDAD.

A. ¿Qué tipo de contabilidad debe llevarse?

En la Ley Orgánica de Libertad Religiosa no hay ninguna referencia específica a cuáles son las obligaciones en materia de contabilidad para las entidades religiosas. Por ello, resultaría aplicable la regulación relativa a las asociaciones civiles sin ánimo de lucro, ya que la Ley reguladora del derecho de asociación establece en su disposición final segunda que tendrá carácter de supletorio respecto a otras leyes que regulen otro tipo de asociaciones.

La Ley Orgánica 1/2002 de Asociaciones establece en su artículo 14 lo siguiente:

“1. Las asociaciones han de disponer de una relación actualizada de sus asociados, llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas, efectuar un inventario de sus bienes y recoger en un libro las actas de las reuniones de sus órganos de gobierno y representación. Deberán llevar su contabilidad conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación.”

Lo obligatorio, por tanto, es **llevar la contabilidad de tal manera que exista una imagen fiel del patrimonio**, de los resultados, situación financiera y actividades e inventario.

Aunque no se cita directamente al Plan General de Contabilidad, seguir los criterios de dicho Plan puede ser recomendable para cumplir con las exigencias de la Ley de Asociaciones y del resto de la normativa analizada en el presente informe. Este Plan de Contabilidad es además el exigible para las Fundaciones y Entidades declaradas de utilidad pública, a las que están equiparadas en cuanto a tratamiento fiscal las iglesias adscritas a FEREDE. Llevar la contabilidad de esta manera facilitará, por ejemplo, el acceso a créditos en Bancos, la justificación de subvenciones, etc.

Los libros oficiales u obligatorios para la llevanza de la contabilidad de acuerdo al PGC son el libro Diario, el libro de Inventarios y Balances, y el de Cuentas Anuales. El libro mayor, aunque no tiene la consideración de oficial u obligatorio, es indispensable y lo confeccionan automáticamente los programas de contabilidad.

La declaración del Impuesto sobre Sociedades implicará en la práctica tener que llevar la contabilidad de las entidades religiosas con arreglo al Plan General Contable adaptado a las entidades sin ánimo de lucro.

B. ¿Hay que proceder a la legalización de los libros contables?

En cuanto a la obligación de la legalización de los libros contables, FEREDE considera que no existe tal obligación, aunque también podría ser recomendable en algunos supuestos.

La legalización es una diligencia consistente en “sellar” o “precintar” la información contenida en los libros contables para que no pueda manipularse posteriormente. Y en modo alguno significa el pronunciamiento de un tercero sobre la información contenida en los citados libros. Con ella se acreditan los aspectos formales, tales como entidad y ejercicio al que corresponden, tipo de libro, número de páginas y, dado que no puede ser modificada, de la información contenida, así como de la fecha en que se practica esta diligencia, que debe llevarse a cabo durante los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio económico.

Las entidades mercantiles legalizan sus libros en el Registro Mercantil y las asociaciones declaradas de utilidad pública en el organismo encargado de su inscripción, donde luego, en un segundo momento, los depositan, ya que no es lo mismo legalización que depósito. Las iglesias y entidades religiosas, por razón del registro en el que están inscritas, deberían hacer lo propio en el Registro del Ministerio de Justicia, pero éste no tiene prevista la realización de estas funciones.

Dado lo anterior, FEREDE considera que no es obligatoria la legalización de los libros contables de las Iglesias, aunque puede ser recomendable para acreditar que en una determinada fecha se ha cerrado la contabilidad y que no se ha manipulado ni modificado con posterioridad. Para ello pueden recurrir al Notario, ya que las entidades religiosas nada tienen que ver con el Registro Mercantil. No obstante, sabemos de iglesias y entidades religiosas que han optado por legalizar sus libros en este registro, ya que sus tarifas son más baratas que las notariales, aunque también sabemos que no todos los registros mercantiles prestan este servicio a entidades que no figuran en sus registros.

No obstante todo lo anterior, si la entidad religiosa realiza algún tipo de **actividad económica** (casos en los que una iglesia pone en marcha alguna actividad al margen de la estrictamente religiosa, como por ejemplo, una librería, un restaurante, una tienda de segunda mano, una escuela de música o academia...), resultaría de aplicación el artículo 2 y el 25 del Código de Comercio, y por ello la entidad deberá proceder a la legalización y posterior depósito de sus libros en el Registro Mercantil que le corresponda.

C. ¿Es obligatorio el depósito de las cuentas anuales en Registro Mercantil u otro registro?

Por lo que respecta a la obligación de depositar cuentas anuales en algún registro, la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, Reguladora del Derecho de Asociación, establece que las asociaciones declaradas de utilidad pública deberán presentar sus cuentas anuales en el plazo de seis meses siguientes al cierre del ejercicio en el Registro de Asociaciones (artículo 34). Sin embargo, para el resto de las asociaciones, y para las entidades religiosas, ninguna norma establece, no ya sólo la obligación, sino ni tan siquiera la posibilidad de depositar las cuentas anuales.

No es lo adecuado, por lo tanto, su presentación en el Registro Mercantil, ya que son entidades que no están inscritas en el mismo. Como mucho, se tendrían que depositar las cuentas en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia, que es el organismo donde se inscriben las iglesias. Pero este Registro no cumple en principio esta función.

Dada esta circunstancia, los libros contables de las iglesias y entidades religiosas sin actividad económica deberán quedar, legalizados o no, según la opción ejercida, a su cuidado.

V. OTRAS REPERCUSIONES IMPORTANTES DE LA LEY 27/2014: EL INCREMENTO DE LAS DEDUCCIONES POR DONATIVOS REALIZADOS A LAS IGLESIAS DE FEREDe.

La Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades introduce otros cambios importantes que resultan beneficiosos para las iglesias y entidades religiosas pertenecientes a FEREDe y para aquellas personas que donan a las mismas.

Con efectos desde el 1 de enero de 2015, ha introducido cambios importantes de la Ley 49/2002 en relación a las deducciones que podían realizarse de la cuota íntegra del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades por los donativos realizados a las Iglesias y entidades religiosas que forman parte de FEREDe.

Con anterioridad, el porcentaje de deducción aplicable era del 25% para las personas físicas y del 30% para las personas jurídicas.

Con la nueva Ley, se modifican los porcentajes de deducción por los donativos efectuados por las personas físicas en su IRPF, que pasan a ser del 30%, si bien transitoriamente para el 2015 dicho porcentaje queda establecido en el 27,5%. Además, los primeros 150 euros para el conjunto de donativos de cada contribuyente del IRPF tienen una deducción del 75% (50% en el 2015).

También se estimula la fidelización de las donaciones, realizada tanto por personas físicas como jurídicas, mediante lo siguiente:

A. Las **personas físicas** podrán aplicar una deducción del 35% (en vez del 30% general) por el exceso sobre 150 euros donado, siempre que se hayan efectuado donativos a la misma entidad en los últimos tres años (dicho porcentaje se sitúa en el 32,5% en el ejercicio 2015).

B. Las donaciones fidelizadas durante un mínimo de 3 años, realizadas por las personas **jurídicas**, tendrán derecho a una deducción en el Impuesto sobre Sociedades del 40%, si bien en 2015 dicho porcentaje se fija en 37

Para una mejor comprensión, se facilita un esquema de los incentivos para las donaciones a favor de las iglesias y entidades religiosas de FEREDe, acogidas al régimen fiscal de la Ley 49/2002:

IRPF	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015	Ejercicio 2016 y siguientes
Primeros 150 euros	-	50%	75%
Resto	25%	27,5%	30%
Donaciones Plurianuales (a la entidad durante mínimo 3 años) >150 euros	-	32,5%	35%
Límite deducción base liquidable	10%		

IMP. SOCIEDADES	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015	Ejercicio 2016 y siguientes
Donaciones en general	35%	35%	35%
Donaciones Plurianuales (a la entidad durante mínimo 3 años) >150 euros	-	37,5%	40%
Límite deducción base liquidable	10%		