



PRESENTACIÓN

■ **Las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002**

Antonio Cayón Galiardo.

Gabinete de Estudios AEDAF

La identificación de las Administraciones públicas con los fines de interés general nunca ha sido absoluta, pues, si toda Administración pública ha de perseguir necesariamente fines de interés general, no todo el interés general ha sido monopolizado por aquéllas. Es más, como se reconoce de forma generalizada, los particulares, actuando como sociedad civil, también asumen la realización de aquellos objetivos o fines públicos bien colaborando con las entidades públicas bien de forma independiente. El crecimiento de este “tercer sector” durante los últimos años ha llegado a causar cierta sorpresa entre quienes lo han estudiado y sus predicciones hacia el futuro le aseguran una importancia cada vez mayor.

Este hecho ha sido uno de los principales motivos por los que se ha postulado y defendido la conveniencia de crear un régimen jurídico especialmente encaminado a promover la realización por los particulares de actividades de interés general, que, como no podía ser de otra manera, habría de incidir en la tributación de las mismas. A esta finalidad se destinó la Ley 30/1994 que vino a dar una respuesta casi codificadora a una materia fragmentaria y dispersamente regulada hasta entonces y a impulsar, mediante un marco jurídico bastante completo, las iniciativas privadas orientadas a la consecución de fines de interés general.

Centrándonos en sus aspectos fiscales, observamos de inmediato que los beneficios que se pudieron establecer con aquella finalidad tuvieron necesariamente un carácter híbrido, pues si bien existían formas jurídicas típicas bajo las que normalmente se organizaba la iniciativa privada para el desarrollo de actividades de interés general –fundaciones principalmente– con ellas no se agotaban todas las posibilidades en que se manifestaba el fenómeno. Por ello, la configuración definitiva del régimen fiscal habría de ser compleja, comprendiendo tanto a determinadas entidades, en atención a su definición subjetiva – fundaciones–, como a otras entidades – asociaciones de utilidad pública– y también a determinadas actividades realizadas por muy distintos sujetos pero encaminadas asimismo a la consecución de los intereses generales –mecenazgo–.

Además, y en relación exclusivamente al régimen aplicable a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, tampoco el ámbito de aquella Ley pudo ser general y abarcar a la totalidad de los tributos que afectaban a las operaciones y actividades realizadas por ellas, sino que hubieron de ser seleccionados los tributos a que se extendía la ley y las materias y actuaciones beneficiarias del régimen privilegiado, siendo necesariamente el criterio a emplear a este segundo fin el de su vinculación con la finalidad pública que, en última instancia, se pretendía tutelar:

Esta es la situación que nos explica la estructura y contenidos de una Ley – la ley 30/1994– que ha pretendido ser omni-comprensiva y alcanzar a todas las manifestaciones de la actividad privada en actividades de interés general y que constituye el antecedente inmediato de la Ley 49/2002.

La realidad social a regular es, por tanto, compleja, más aún si se toma en consideración que los aspectos tributarios siendo esenciales no son los únicos que han preocupado al legislador; sino que, junto a ellos, en ambas ocasiones se ha efectuado una regulación de las cuestiones jurídico civiles relativas a las fundaciones y, parcialmente, a las asociaciones de utilidad pública, si bien, en el momento actual el legislador ha optado por escindir los aspectos tributarios de aquéllos otros que tienen naturaleza civil, mercantil o administrativa.

Por tanto, para afrontar el contenido de la Ley actualmente vigente hemos de delimitar, primero, los aspectos tributarios de los restantes, y, dentro de aquéllos, separar el régimen especial relativo a las fundaciones y asociaciones sin fines de lucro del aplicable a otras entidades y a las operaciones llevadas a cabo por sujetos no específicamente constituidos para la realización de aquéllas actividades de interés general que, sin embargo, también se beneficiarán de un trato fiscalmente beneficioso. Finalmente, y siguiendo la dicción de la norma nos centraremos exclusivamente en los impuestos que en ella se ven afectados, pues muchas otras figuras impositivas quedan al margen de esta Ley aunque en sus propias normas contengan reglas específicas de aplicación a estas entidades. En concreto, y siguiendo el orden del texto de la norma, encontramos un primer conjunto de disposiciones, artículos 5 a 15, en las que se establece el régimen especial para las entidades sin fines lucrativos. Posteriormente se regula el régimen del mecenazgo propiamente dicho, artículos 16 a 24, y se cierra finalmente con una regulación de diversas formas de colaboración que sujetos que normalmente persiguen el lucro pueden tener con entidades que persiguen el interés general. Ahora bien, hemos de destacar la importancia que cobran las disposiciones adicionales sin cuyo estudio el articulado quedaría incompleto.

En concreto, la estructura de la ley comienza por el establecimiento del régimen aplicable a las entidades sin fines de lucro –artículos 5 a 15–, cuyo ámbito subjetivo viene dado principalmente por las fundaciones y por las asociaciones declaradas de utilidad pública, si bien la enumeración contenida en el artículo 2 incluye, además, a las siguientes entidades:

- ONG de desarrollo (Ley 23/1998, de 7 de julio de Cooperación Internacional para el Desarrollo), aunque la mención sólo tiene un valor explicativo pues se exige que tengan la forma jurídica de fundación o de asociación declarada de utilidad pública.

-
- Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones (artículo 7 de la Ley 50/2002)
 - Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, si bien estas entidades tienen un régimen especial establecido en la disposición adicional duodécima.
 - Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

Quedan por tanto al margen del régimen fiscal que se prevé para estas entidades, las no enunciadas anteriormente o que no cumplan los requisitos exigidos a que después aludiremos para beneficiarse del régimen especial, sin perjuicio de que, en este caso, puedan acogerse al régimen de entidades parcialmente exentas contenido en el Impuesto sobre Sociedades. Así se desprende de la nueva redacción del artículo 9. 3 de la LIS, y de lo que se establece en la disposición adicional quinta, modificando el régimen de las entidades parcialmente exentas contenido en los artículos 134 y 135 de la LIS.

En segundo lugar la Ley regula el régimen fiscal del mecenazgo que, a su vez, se divide en dos partes, el aplicable a las donaciones y aportaciones que más tradicionalmente se han denominado mecenazgo –artículos 16 a 24- que se delimita en función de las entidades que pueden ser beneficiarias (artículo 16), y una segunda categoría que recoge otras formas de participación en estas actividades que, nuevamente se puede subdividir en tres tipos de incentivos:

- Los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, artículo 25 de la Ley, cuyo antecedente se encuentra en la Ley 30/1994 y que tiene como novedades la admisión de que la aportación pueda consistir en un porcentaje en las ventas o en los beneficios de la entidad y la extensión del incentivo a los contribuyentes que operen en el territorio español mediante establecimiento permanente.
- Los gastos en actividades de interés general, cuya regulación en el artículo 26 de la Ley no establece ningún límite a los gastos o a la deducción.
- Los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, regulados en un extenso precepto, el artículo 27, que por un lado traza una norma marco, en la que se desenvolverán las leyes que los establezcan individualmente, y, por otro, un conjunto de incentivos que afectan a la imposición sobre la renta y al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Naturalmente las leyes posteriores que definan el concreto acontecimiento, aunque la norma no lo afirme, podrán ampliar o restringir estos beneficios.

Finalmente, a diferencia de la anterior ley, la nueva Ley suprime la figura referida a la adquisición de obras de arte para oferta de donaciones que si bien podía tacharse de comple-

ja y seguramente ineficaz, bien podía haberse mantenido mejorando su regulación para hacerla efectiva, si sus propósitos eran válidos.

Para completar esta mención sobre el alcance y la estructura de la Ley, hay que advertir que las disposiciones adicionales ordenan la aplicación del régimen de entidades sin fin de lucro a la Cruz Roja Española, a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, a la Obra Pía de los Santos Lugares, y a las entidades benéficas de construcción siempre que cumplan el requisito establecido en la Ley en relación a la gratuidad en el cargo de patrono o representante.

Por otra parte, son consideradas como entidades beneficiarias de las aportaciones del mecenazgo, además de las mencionadas en el artículo 16, la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles, la Obra Pía de los Santos Lugares, los consorcios Casa de América, Casa Asia, el Institut Europeu de la Mediterrània y el Instituto de España y a las Reales Academias.

Respecto de las fundaciones propias de la Iglesia Católica y de las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos y convenios de cooperación con el Estado, se declara que podrán optar por el régimen establecido en la Ley tanto en lo que se refiere a las entidades sin fines de lucro como en relación a su consideración como beneficiarias del mecenazgo.

Siendo nuestro propósito limitarnos al examen del régimen de las entidades sin fin de lucro, comenzaremos por recordar, como sostenía Calvo Ortega, que sus notas características son: en primer lugar, la irrevocabilidad de los actos de dotación, en cuya garantía se adoptan cautelas que afectan a la disolución, la prohibición de reparto de beneficios o la gratuidad en el cargo de patrono. En segundo lugar, el carácter público o interés general de los fines perseguidos, lo que no impide que se desarrollen otras actividades, ni tan siquiera que estas sean rentables, si bien se exige es que nunca tengan carácter principal y que, además, sus beneficios y rentas se destinen al fin de interés general. En tercer lugar la ausencia de ánimo de lucro que, si bien admite la búsqueda de la rentabilidad en la gestión económica de la entidad, impide que su finalidad sea exclusivamente la realización de actividades mercantiles o que determinadas personas puedan beneficiarse especialmente de la actividad, así como la posibilidad de repartir beneficios o de distribuir el patrimonio de la entidad en su disolución. Y, finalmente y como cierre del sistema legal, el control administrativo permanente.

Veamos a continuación cómo la nueva Ley ha recogido las anteriores notas y las ha transformado en requisitos legales para el disfrute del régimen especial.

La definición de los fines de interés general.

A diferencia de la Ley 30/1994, que hacía una enumeración abierta pero muy restringida, la nueva norma establece una más amplia delimitación de estos fines, si bien, mantiene el carácter no cerrado de los mismos, incluyendo sectores y actividades que se compaginan mejor con la relación de entidades que pueden acogerse al régimen y a las que hicimos referencia anteriormente.

El destino de sus rentas o beneficios a fines de interés general.

Ya desde la Ley de 1994 se ha venido concretando esta exigencia de forma que se impone a las entidades la dedicación a fines de interés general de, al menos, el 70 por 100 de sus rentas. Y, de igual forma que en aquel momento se descartó la posibilidad alternativa de exigir que se destinase el 2 por 100 del patrimonio neto de la entidad a los mismos fines, tampoco la nueva Ley ha asumido esta otra posición.

Las rentas que forman la base de cálculo de las sumas que han de destinarse a estos fines son las siguientes:

- Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
- Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad, sin que se incluyan a este efecto las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia. Excepción esta que la ley no contempla pueda ser parcial en su aplicación. Es decir, reinversión parcial y, por tanto, exclusión parcial.
- Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, salvo los que tengan en carácter de dotación patrimonial de la entidad, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos y la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de personal, de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, más no así la de los gastos que se realicen para el cumplimiento de los fines estatutarios.

Por otra parte, y en esto la ley modifica la situación anterior; la entidad dispone de un plazo de cuatro años para emplear el 70 por 100 de estas rentas en los fines de interés ya señalados, plazo que se comenzará a contar desde el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio. Se sigue así el criterio del devengo —en un sentido muy amplio— que de alguna forma había sentado el RD 776/1998.

Aunque la norma no lo menciona expresamente, el incumplimiento de este requisito tiene el efecto de descalificar a la entidad como ente sin fin de lucro, si bien, y dado que el incumplimiento puede conocerse a los cuatro años de haberse obtenido una renta que posteriormente no se reinvierte, permanece la duda acerca del momento en que esta descalificación tendrá plena eficacia, existiendo opiniones que le atribuirían efectos retroactivos —Pedreira— mientras que otros mantenían posiciones distintas—López Díaz—.

Finalmente, la ley ordena respecto del resto de las rentas e ingresos que no deban emplearse en fines de interés general, que su destino será el de incrementar la dotación patrimonial o las reservas, lo que provoca, como no podía ser de otro modo que, a más largo plazo, todos los ingresos queden afectados a los fines públicos que justifican un tratamiento fiscal singularizado.

Por su parte, la ley 50/2002, de Fundaciones, reitera en su artículo 27 los conceptos que acabamos de comentar y puede ser un instrumento interpretativo en caso de duda.

Límites respecto de las actividades no exentas.

Si la finalidad a que se destinan los bienes y frutos que pertenecen a estas entidades es, según hemos señalado, la que justifica su especial tratamiento, se explica que el partido Popular, en el debate de la Ley 30/1994, defendiese una posición generosa en cuanto que consideraba aplicable este régimen siempre que se produjese la situación señalada. Sin embargo, la Ley de 1994 estableció como condición adicional la prohibición de realizar, de modo principal, actividades mercantiles (artículo 42.2).

Así las cosas, los términos de la Ley requerían la concreción en cada caso ya que era necesario determinar el concepto de “principal”, lo que se manifestaba como especialmente complejo en aquellos casos en que la actividad empresarial desarrollada estuviese desligada del fin propio de la entidad. En este caso, el más complejo, la solución propuesta por García Luis fue la de que se atendiera a la cifra de ingresos de cada una de las actividades de la entidad. Criterio imperfecto pero de carácter objetivo.

Tal parece ser el criterio que ha seguido la nueva Ley que viene a declarar la necesidad de que la actividad realizada por la entidad no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria –admitidas en principio por el artículo 24 de la Ley 50/2002-, si bien se aclara ahora cuándo debe entenderse cumplido este requisito, haciéndolo en la forma propuesta por el citado autor; ya que se entenderá cumplido si el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, si, además, el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnera las normas reguladoras de defensa de la competencia.

Estrechamente unido a este requisito la Ley de 1994 imponía otro requisito consistente en la prohibición de adquirir participaciones en sociedades personalistas –prohibición absoluta- o participaciones mayoritarias en entidades no personalistas, ordenando que, en este segundo caso,, se debería acreditar el hecho de que tales coadyuvaban a la finalidad propia y no vulneraban los principios fundamentales de las entidades. Por su parte, el RD 765/ 1996 fijó el carácter mayoritario de la participación en el 50 por 100 del capital social o de los derechos de voto.

El citado requisito desaparece en la actual regulación según la cual las entidades sin fines lucrativos podrán adquirir libremente participaciones en sociedades mercantiles (artículo 24.2 de la Ley 50/02), puesto que ya había sido criticado por cuanto una participación del 5 por 100 de un gran banco no requería acreditación de su finalidad, mientras que el 55 por 100 de una pequeña entidad, sí lo exigía.

La gratuidad de determinados cargos.

Bajo la vigencia de la anterior Ley, se consideró que los cargos de representación y patronos de estas entidades debían ser gratuitos y sólo podrían ser reembolsados de los gastos

en que incurriesen y hasta el 10 por 100 de los ingresos, sin que pudieran tener interés económico en la fundación o asociación. Durante el debate de aquella ley el requisito fue criticado por el partido Popular quien consideraba que una cierta retribución promovería una mejor gestión, mientras que la total gratuidad limitaba el desarrollo de estos cargos a quienes dispusiesen de otro medio de vida.

Quizá por estas razones, la norma actualmente vigente ha sido más flexible en este extremo, de forma que, si bien exige la gratuidad en el cargo de patrono, representante estatutario o miembro del órgano de gobierno, admite que sean reembolsados de los gastos que el desempeño de su función les ocasione, siempre que las cantidades percibidas se contengan en los límites previstos en la normativa del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen. Además, se admite también que puedan ser retribuidos por el desempeño de servicios distintos de los propios del cargo.

Esta gratuidad se extiende a los administradores de entidades mercantiles que representen a las entidades sin fines lucrativos que participen en su capital, pero se establece su exención en el IRPF si dicha función estuviese retribuida pero se reintegrase a favor de la entidad o fundación, y declarándola excluida entonces de la obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

En la orientación señalada, también se admite, aunque sólo en determinados casos (artículo 3.4), que los miembros de los órganos de gobierno y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive puedan tener ciertos intereses económicos en la entidad.

La disolución de la entidad.

Como enuncia la exposición de motivos de la Ley, se regula de forma minuciosa el requisito relativo al destino del patrimonio de estas entidades en caso de disolución, que habrá de ser bien una entidad beneficiaria del mecenazgo o una entidad pública de naturaleza no fundacional que persiga también el interés general o la obra social de las cajas de ahorro. En ningún caso se admite la reversión del patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo.

Ahora bien, a pesar de la mejor regulación de esta cuestión, se mantiene la duda sobre los efectos del incumplimiento de este requisito ya que, como advierte López Díez lo que procedería será la anulación de los actos dispositivos contrarios a los estatutos de la Fundación, pero sin que ello no se traduzca en la pérdida del régimen fiscal, menos aún con efectos retroactivos (cuya aplicación podría devenir imposible).

Requisitos administrativos y formales.

Además de las exigencias examinadas, se ordena la rendición de cuentas, la elaboración de una memoria económica anual, la inscripción en el registro correspondiente, la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio, etc., requisitos todos ellos que no debieran considerarse esenciales en cuanto a la aplicabilidad del régimen en caso de incumplimiento.

No obstante ello, la Ley no parece distinguir y cuando se ocupa de llenar la laguna de la anterior normativa ordena que, sin excepción, el incumplimiento de cualquier requisito conlleve la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas dejadas impagadas junto con los intereses de demora que procedan. Y, como normas especiales, entendemos que si se trata de la falta de aplicación del 70 por 100 de sus resultados a los fines de interés general, se deberán ingresar las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente. Y, tratándose del incumplimiento del deber de destinar a determinadas entidades el patrimonio de una entidad disuelta, las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores (quizá por coincidir con el periodo de prescripción).

Finalmente, y aún cuando la falta de claridad del precepto es total, creemos que, en todo caso, es posible, si procede, la aplicación de sanciones.

En cuanto al régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, el tratamiento que la nueva Ley hace de las entidades sin fin de lucro viene a simplificar el anteriormente existente y a ampliar, mediante la supresión de límites y requisitos, el elenco de rentas que se declaran exentas frente a las sometidas a tributación. Sin embargo, la exención sigue fijándose en función del origen de las rentas y no del destino que pudiera darse a las mismas, de forma que la afectación de estos ingresos a los fines de la entidad no determina la exención, sino que permanece como un requisito para la aplicación del régimen, según vimos anteriormente.

En este extremo la ley sigue, por tanto, manteniendo la división entre las rentas que se declaran exentas y las no exentas, división que se traza ahora con mayor rigor ya que se suprime aquella zona intermedia de rentas derivadas de explotaciones económicas que, mediante declaración del Ministro, podían considerarse exentas, y, a diferencia de la ley de 1994, se declara la exclusión de toda clase de retención de las rentas exentas.

En concreto se declaran exentas las siguientes rentas:

- Aportaciones a la entidad.- Bien se trate de donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial o de cantidades recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial o de contratos de patrocinio publicitario, bien sean cuotas de socios o colaboradores, bien sean subvenciones no vinculadas a la realización de explotaciones no exentas.
- Rentas derivadas de la explotación del patrimonio mobiliario e inmobiliario como pueden ser los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
- Incrementos de patrimonio derivados de adquisiciones o transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad. En este último caso, se valorarán en la adquirente por los mismos

valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

- Imputaciones y atribuciones de rentas que procedan de cualesquiera rentas exentas.
- Las derivadas de explotaciones económicas. Indudablemente se trata del concepto de más compleja delimitación y en el que la Ley ha tratado de introducir mayor clarificación dadas las dudas interpretativas nacidas de la anterior regulación.

La delimitación del ámbito de esta exención en el IS en este tipo de rendimientos se produce en virtud de los siguientes parámetros:

- Se enumeran en lista cerrada las actividades que pueden constituir el objeto de la actividad (acción social o sanitaria, protección de la infancia o de discapacitados, refugiados, toxicómanos, investigación, exposiciones y cultura, etc.) siempre que sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Es decir, se excepcionan del Impuesto los rendimientos derivados de la propia finalidad de la entidad cuando la consecución del fin de interés general se realice mediante una actividad económica.
- Se declaran también exentas las actividades auxiliares de las anteriores o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

A este efecto la Ley define como actividad auxiliar aquella que, teniendo un carácter complementario o auxiliar, el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al su conjunto no exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad. A nuestro juicio la norma no es acertada pues no se están comparando conceptos homogéneos pues la referencia a la totalidad de ingresos de la entidad incluye demasiados conceptos de naturaleza diferente, si bien parece que la Ley ha querido facilitar la exención para estas actividades auxiliares.

- Finalmente, también se declaran exentas las actividades de escasa relevancia que serán aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros

Junto a la enumeración de las rentas exentas, la Ley contiene también algunas disposiciones sobre la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas no exentas que se refieren a la delimitación de los gastos deducibles, para impedir que se puedan transferir gastos derivados o relacionados con actividades exentas y al tipo de gravamen que se mantiene en el 10 por 100.

Finalmente, estas disposiciones fiscales se cierran con el señalamiento de las obligaciones contables, para que se diferencien los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas exentas y no exentas, y del deber de declarar la totalidad de sus rentas.

Respecto de los tributos locales, además de mantener las exenciones previstas en la Ley 30/1994 (IBI e IAE), se introduce la exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando la obligación legal de satisfacer el impuesto recaiga sobre la entidad sin fines lucrativos.

Y, en relación al ITPAJD, se modifica el artículo 45.1, para incluir la exención correspondiente a las entidades sin fines lucrativos, si bien, sólo afectará a las que se mencionan en el artículo 2 de la Ley 49/2002 y cuando hayan optado por acogerse al régimen fiscal que establece la propia Ley.

En resumen, la modificación que se lleva a cabo en el régimen de las entidades sin fines de lucro no es una revolución respecto de la situación anterior, pero se trata de un importante conjunto de cambios en algunos casos sustanciales que eliminan muchas incertidumbres que habían sido denunciadas por la doctrina. Por esta razón, las disposiciones transitorias vienen a ordenar el paso entre ambas regulaciones dando amplios márgenes de tiempo para adaptarse (retribución de administradores, disolución de la entidad) y consolidando ciertos beneficios adquiridos bajo la vigencia de la anterior ley para que los requisitos que ahora se establecen respecto al régimen fiscal no sorprendan a quienes los venían disfrutando. ■

Madrid, junio de 2003