

CAPÍTULO 7

RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (*)

7.1. MARCO LEGAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

El régimen fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos viene regulado en la *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo* (BOE nº 307 de 24-12-2002), siendo esta norma una consecuencia de la importancia alcanzada en los últimos años por el denominado “tercer sector”, así como de la experiencia acumulada desde la aprobación de la *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General* (BOE nº 282 de 25-11-1994).

Esta Ley tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública.

La Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características, así como los incentivos fiscales al mecenazgo, a cuyos efectos se entiende por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general.

Las entidades sin fines lucrativos son asociaciones o fundaciones acogidas a un específico régimen fiscal, al destinar al menos el 70% de determinadas rentas e ingresos a fines de interés general (como la defensa del medio ambiente, la promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, la promoción de los valores constitucionales, la defensa de los principios democráticos, el fomento de la tolerancia y de la economía social, el desarrollo de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, la asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de la

(*) Capítulo realizado por Jaime Cabrera Hernández.

sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico), estando reguladas por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Recientemente se ha promulgado el Real Decreto 1.270//2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOE nº 254 de 23-10-2003), estableciendo tal reglamento la forma de aplicación de los incentivos regulados en la Ley 49/2002.

7.2. REQUISITOS DE LAS ASOCIACIONES DECLARADAS DE UTILIDAD PÚBLICA Y DE LAS FUNDACIONES PARA SER CONSIDERADAS FISCALMENTE COMO ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Los requisitos de las asociaciones declaradas de utilidad pública y de las fundaciones para ser consideradas fiscalmente como entidades sin fines lucrativos son los siguientes:

- a) **Perseguir fines de interés general:** Como pueden ser, entre otros, los siguientes: promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos; defensa de los derechos humanos y de las víctimas del terrorismo y actos violentos, fomento de la tolerancia; fortalecimiento institucional; fines cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios y laborales; asistencia social e inclusión social, , de I, de cooperación para el desarrollo; promoción del voluntariado y de la acción social, defensa del medio ambiente; promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales;;, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.
- b) **Destinar a fines de interés general al menos el 70% de determinadas rentas e ingresos:** Rentas e ingresos tales como:
- Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
 - Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.
 - Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de constitución de la entidad o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas, siendo el plazo para el cumplimiento de este requisito el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

- c) **Realizar una actividad que no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria:** Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40% de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.
- d) **Destinatarios de las actividades:** Los destinatarios principales de las actividades que realice la entidad sin fines lucrativos no pueden ser los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, sin que los mismos puedan beneficiarse de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

- e) **Ejercicio de cargos de forma gratuita:** Los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno de la entidad deben ser gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

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

- f) **Destino del patrimonio en caso de disolución de la entidad sin fines lucrativos:** En caso de disolución de la entidad, su patrimonio debe destinarse en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, debiendo esta circunstancia contemplarse expresamente en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de la *Ley 49/2002*, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo.

- g) **Otros requisitos formales:** La entidad sin fines lucrativos de estar inscrita en el Registro correspondiente y cumplir las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el *Código de Comercio* y disposiciones complementarias, cumpliendo las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica (en ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del Registro correspondiente), debiendo también elaborar anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

7.3. ESPECIFICIDADES FISCALES DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

7.3.1. En el Impuesto sobre Sociedades

Destacamos los siguientes singularidades:

- a) **Exención de determinadas rentas:** Están exentas del Impuesto sobre Sociedades, las siguientes rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos:
1. Las derivadas de los siguientes ingresos:
 - 1a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de la *Ley 49/2002* y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la *Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad*.
 - 1b) 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.
 - 1c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
 2. 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. 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. Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas, para lo cual se ha de observar que sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica y además que se trate de:
 - 4a) 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:
 - Protección de la infancia y de la juventud.
 - Asistencia a la tercera edad.
 - Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
 - 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.
 - Asistencia a minorías étnicas.
 - Asistencia a refugiados y asilados.
 - Asistencia a emigrantes, inmigrantes y 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.
 - Cooperación para el desarrollo.
 - Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.
 - 4b) 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.
 - 4c) Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.
 - 4d) 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.
 - 4e) Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.
 - 4f) Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.
 - 4g) 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 (IVA), así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.
 - 4h) Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.
 - 4i) Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

- 4j) 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.
- 4k) 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% de los ingresos totales de la entidad.
- 4l) Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquéllas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.
5. 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.
- b) Determinación de la base imponible:** A la hora de determinar la base imponible se tendrá en cuenta las siguientes notas:
1. En la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.
 2. No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes:
 - 2a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
 - 2b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen. En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.
 - 2c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.
- c) Normas de valoración:** Los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, 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.
- d) Tipo de gravamen:** La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10%.
- Tributarán al tipo del 25% las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la *Ley 49/2002, de 23 de diciembre*.
- Tributarán al 10% las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la *Ley 49/2002, de 23 de diciembre*.
- e) Obligaciones contables:** Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

- f) **Rentas no sujetas a retención:** Las rentas exentas no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta. Reglamentariamente se determinará el procedimiento de acreditación de las entidades sin fines lucrativos a efectos de la exclusión de la obligación de retener.
- g) **Obligación de declarar:** Las entidades que opten por el régimen fiscal especial y comuniquen la opción al Ministerio de Hacienda, estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

7.3.2. En los Tributos Locales

Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en cuanto a los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Las entidades sin fines lucrativos también estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas exentas. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

Igualmente, las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en lo referente a los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La aplicación de las exenciones reseñadas anteriormente estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al mismo.

Dichas peculiaridades se entenderán sin perjuicio de las exenciones previstas en la *Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales*.

7.4. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Por lo que respecta a los incentivos fiscales al mecenazgo hay que destacar que serán de aplicación a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en la *Ley 49/2002*, se hagan en favor de las siguientes entidades:

- a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal que venimos exponiendo.
- b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos Autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c) Las Universidades públicas y los Colegios Mayores adscritos a las mismas.
- d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

Darán derecho a practicar las deducciones que se expondrán a continuación los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades relacionadas anteriormente:

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.
- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la *Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español*.

- e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25% de la base de la deducción.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, el 35% de la base de la deducción. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. La base de esta deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente también podrán aplicar la deducción en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La base de esta deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción descrita anteriormente.

Por otro lado, la *Ley de Presupuestos Generales del Estado* podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados anteriormente, así como las entidades beneficiarias. En relación con dichas actividades y entidades, la *Ley de Presupuestos Generales del Estado* podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones.

La *Ley 49/2002* también establece que estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere esta Ley.

También estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones que se viene comentando.

La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

La entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración Tributaria, en la forma y en los plazos que se establezcan reglamentariamente, la información sobre las certificaciones expedidas.

Por lo que respecta al régimen fiscal de otras formas de mecenazgo, la *Ley 49/2002* establece la posibilidad de realizar convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, por los cuales las entidades beneficiarias del mecenazgo, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración no constituye una prestación de servicios. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.