

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ASOCIACIONES*

Juan Francisco Gómez Gonzalvo

Abogado

Miembro de la AEDAF

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Es Principio General de nuestro Sistema Tributario, la fiscalización y control por los Órganos de la Administración Tributaria de las Sociedades, Asociaciones, Comunidades y otros entes con personalidad jurídica, o no, y el de su tributación, por los beneficios que obtengan en el ejercicio de su respectiva actividad.

Como excepción a esta regla general, se otorga el beneficio de la exención impositiva (total o parcial) a una serie de **entidades sin fin lucrativo**, en consideración a su función social, cuando realicen actividades de interés general, porque complementan o incluso sustituyen a los Entes Públicos en ciertos campos de actuación asistencial, de tal forma, que los están liberando de prestar ciertos servicios, con el consiguiente ahorro del gasto público.

Por tanto, esta contribución privada como complemento o sustituto de la actividad pública asistencial, tiene una importancia fundamental hoy en día cuando se empieza a poner en duda la posibilidad de subsistencia del Estado Social del Bienestar.

* Ponencia expuesta el 26 de Noviembre de 1.998 en el **"Seminario sobre las Asociaciones"**, organizado por el Illtre. Colegio de Abogados de Alicante.

Para la confección de esta Ponencia, nos ha sido de importancia capital la monografía del profesor José Pe-dreira Menendez, titulada: "Régimen de las Fundaciones en la Ley 30/1994. Condiciones para su obtención".

Nuestro agradecimiento al citado autor, que nos ha facilitado enormemente nuestra labor.

De ello se deduce que la labor de estas entidades sin ánimo de lucro deben ser protegidas y deben serlo, sobre todo, desde el punto de vista fiscal, puesto que si satisfacen directamente necesidades públicas, están produciendo un ahorro al Estado, que justifica que no deban contribuir, o por lo menos, en menor medida que el resto de los sujetos pasivos.

Por tanto, podríamos llegar a afirmar que el criterio correcto que debería determinar la concesión de beneficios fiscales a estas entidades sería el de atender al destino que otorgue a sus rentas y no al origen de las mismas, ya que lo fundamental es que la entidad esté realizando una función social y que sus actividades reporten un beneficio a la colectividad.

El análisis de la tributación de estas entidades va a constituir el objeto de nuestra exposición, que como Vdes. conocen, se refiere al régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin lucrativo y, en concreto, las **Fundaciones y las Asociaciones declaradas de Utilidad Pública**.

En esta Ponencia procuraremos sistematizar de la forma más ordenada posible los distintos regímenes tributarios de las entidades sin ánimo de lucro, recogiendo la dispersa legislación, tanto de la norma tributaria propiamente dicha, como de las disposiciones especiales.

La exposición sistematizada y ordenada de este conjunto de disposiciones no es tarea fácil, dado que el tema en cuestión por su aridez y monotonía requiere permanente atención, y a ello nos aprestamos con la mejor de las intenciones y contando siempre con su comprensión y colaboración.

2. REGULACIÓN LEGAL

El Régimen Tributario de estas Entidades sin fin lucrativo no es homogéneo y no está recogido en una norma única ni en un estatuto, pues se encuentra disperso en nuestra legislación, por lo que es necesario analizar tanto la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, como las Leyes especiales y en concreto, la **“Ley 30/94, de 24 de Noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general”**. (En adelante Ley 30/94).

El antecedente inmediato y más importante de la regulación legal del Impuesto de Sociedades, es la **Ley 19 de Octubre de 1.920, Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades** de la riqueza mobiliaria, que regulaba la tributación de las Sociedades y demás entidades asimilados y que estuvo vigente, con escasas modificaciones, hasta la Reforma Fiscal de los años 70.

En dicha norma era presupuesto básico, para la tributación por el Impuesto sobre Sociedades, que el Sujeto Pasivo realizara una actividad **mercantil o lucrativa**, por lo que

que las entidades dedicadas a la realización de una actividad de interés general, de carácter social, en principio, estaban exentas.

Ese criterio varió radicalmente con motivo de la promulgación de la **Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Sociedades**, que disponía que eran Sujetos Pasivos del Impuesto:

“Todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

De esta forma desapareció toda referencia al ejercicio de la actividad mercantil, y se sometían al Impuesto con carácter general, todas las entidades con personalidad jurídica o no, que no tributaran por el I.R.P.F.

Esta normativa condujo a que el número de contribuyentes sujetos a este tributo se ampliara notablemente, incluyendo entre las mismas a las Fundaciones, Asociaciones y otras Entidades sin ánimo de lucro, y las configuró como Entes sujetos y parcialmente exentos. Esta exención era más aparente que real, ya que no alcanzaba a los rendimientos procedentes del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los procedentes del patrimonio cuando su uso se hallase cedido, ni a los incrementos de patrimonio. Además estableció lo que se vino a denominar **“la tributación mínima”**, que consistía en la no devolución de las retenciones efectuadas en exceso sobre las rentas de los entes parcialmente exentos en este impuesto.

Esta regulación, que no era la más adecuada para estimular la creación de estas entidades, produjo el convencimiento generalizado de la necesidad de abordar cambios en su tributación, más acorde con su naturaleza y finalidad.

Sin embargo, la **Constitución Española de 1.978**, recoge en el **Art. 34** el Derecho de Fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley, y reconoce la importancia para la Sociedad de la promoción de las Entidades sin ánimo de lucro, porque tienen como finalidad, colaborar a la satisfacción de las necesidades sociales.

En cumplimiento de este precepto se aprobó la “Ley 30/94, de 24 de Noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general”, (en adelante Ley 30/1994).

Esta Ley es el resultado de un largo proceso legislativo que tuvo su origen en la IV Legislatura, donde se tramitaron dos proyectos independientes que posteriormente quedaron fundidos en uno solo, lo que motivó que Tomás y Valiente calificara la Ley como **“la reunión de dos leyes cosidas por sus márgenes”**, frase muy gráfica y de su mera lectura se puede apreciar cómo el Legislador no coordinó suficientemente los proyectos refundidos, lo que le hizo incurrir en repeticiones innecesarias y en contradicciones evidentes.

Esta Ley no regula con carácter general la tributación de las entidades sin fin lucrativo, y se limita a establecer un régimen especial para determinadas entidades, pues sólo se refiere a las Fundaciones inscritas en el Registro correspondiente, y las Asociaciones de Interés Público, por lo que no tiene el carácter de un Estatuto de la tributación de las mismas.

Después incluye a la Cruz Roja, la ONCE, la Iglesia Católica y otras Iglesias, Confesiones y Comunidades Religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, es decir, la Federación de Entidades Religiosas, Evangélicas, la Federación de Comunidades Israelitas, y la Comisión Islámica de España. (Disposiciones Adicionales Cuarta y Quinta).

Como esta Ley se refiere únicamente al régimen tributario de las **Fundaciones inscritas en el Registro** correspondiente y las **Asociaciones declaradas de Utilidad Pública**, su regulación **no alcanza a la tributación de otras entidades** sin ánimo de lucro que están reguladas por la **Ley 43/1995, de 27 de Diciembre** del Impuesto sobre **Sociedades**, por la **Ley 39/1988, de 28 de Diciembre** reguladora de las **Haciendas Locales** y por otras disposiciones del sistema tributario Español.

De este modo, en nuestro sistema tributario, tenemos dos niveles de tributación, las reguladas por la Ley especial 30/94 y las reguladas por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995.

Nos referiremos por separado a cada una de ellas.

Aunque la Ley 30/94 regula en primer lugar los requisitos que deben reunir las entidades sin ánimo de lucro para disfrutar de los beneficios fiscales, especiales, y con posterioridad específica en qué consisten dichos beneficios, por nuestra parte invertiremos el orden de exposición, y nos referiremos en primer lugar a analizar los **beneficios fiscales**, que consideramos el núcleo fundamental de la Ponencia, en segundo lugar expondremos las **condiciones que se exigen** por parte de estas entidades para el disfrute de dichos beneficios y en tercer lugar, nos referiremos aunque sea muy brevemente, a los beneficios fiscales de empresas y particulares que realicen aportaciones a estas entidades.

3. RÉGIMEN ESPECIAL DE LA LEY 30/1994

Esta Ley contempla una amplia serie de beneficios a las Fundaciones y Asociaciones declaradas de Utilidad Pública, que vamos a exponer a continuación. Pero no establece una exención general de todos los rendimientos obtenidos por estas entidades, sino que distingue dos categorías de rendimientos, los exentos y los gravados.

3.1 Rendimientos Exentos. (Artº 48)

Ámbito de exención:

El Artº 48.1 de esta Ley, declara exentos por el Impuesto sobre Sociedades (I.S.) a las entidades reguladas en esta Ley especial y antes mencionados, por los siguientes resultados:

1.- Los que obtengan en el ejercicio de actividades que constituyan su **objeto social** o **finalidad específica**, así como los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo.

2.- Los que obtengan en el ejercicio de una **explotación económica**, siempre que esta **coincida** con el objeto o finalidad específica de la entidad.

El Artículo 49 enumera una serie de Rentas comprendidas en los rendimientos exentos, que son:

- a) Las cuotas satisfechas por sus asociados.
- b) Las subvenciones obtenidas del sector público, siempre que se apliquen a la realización de los fines de la entidad que vayan destinados a financiar la realización de explotaciones económicas.
- c) Los derivados de adquisiciones a título lucrativo para colaborar en los fines de la entidad.
- d) Los obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general.
- e) Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica.

Con respecto a las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, poco podemos añadir, porque habrá que analizar en cada caso concreto, si verdaderamente la Fundación o Asociación cumple con esa función.

Pero la entidad puede realizar otra actividad que no sea propiamente la de su objeto social, que puede consistir en una explotación económica, que en principio resultaría gravada, pero el Ministerio de Economía y Hacienda podrá extender la exención a esta actividad con solicitud de la propia entidad si la explotación coincide con el objeto o finalidad específica.

El procedimiento de solicitud y concesión de esta exención está regulado en el R.D. 765/95, de 05 de Mayo, que en su Art 3º.3, dispone:

“Se considerará que existe coincidencia con el objeto o fin de la entidad en las actividades accesorias o subordinadas, vinculadas a la realización de la actividad principal”.

Con este precepto el Legislador ha pretendido aclarar la controversia que se había producido con el Art. 349 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, es-

to es, el problema que planteaba delimitar qué **actividades se ejercían en el marco del objeto social de la Fundación**, cuáles estaban exentas y cuáles se ejercían bajo la forma de explotaciones económicas y por tanto, resultaban gravadas.

Dicha regulación ha sido valorada negativamente por algún sector de la doctrina que entiende un paso atrás el imponer un **expediente separado** para instar el reconocimiento a una exención que hasta ahora se aplicaba automáticamente, aunque fuera con el único apoyo de un precepto reglamentario aparentemente legal.

De la escasísima jurisprudencia sobre estos preceptos, se puede reseñar la sentencia del **Tribunal Supremo de 26 de Febrero de 1.993** en la que se plantea el hecho de que una **congregación religiosa**, que disfruta en lo esencial en el Impuesto sobre Sociedades del mismo régimen tributario que las Fundaciones, realizaba una actividad accesorio a la de apostolado, a través de la **edición de libros**. El Tribunal estableció en el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia que:

“La obtención de beneficios a través de su titular, actividad que nos se refiere a la de apostolado, que constituye su fin esencial pero que no excluye que, junto a éste formando un fin distinto aunque subordinado, ejerce una actividad accesorio, que está estructurada de forma empresarial, encaminada, por tanto a la obtención de un lucro, hecho concreto que determina la obligada aplicación de la norma tributaria”.

Así el Tribunal Supremo, aunque reconoce que se trataba de una actividad subordinada, la encontraba sometida a tributación por el Impuesto de Sociedades, al ejercerse como explotación económica.

Por tanto, y para terminar esta cuestión, debemos concluir que están exentos tanto los rendimientos procedentes del ejercicio de su actividad social o finalidad específica, como los que resulten de explotaciones económicas que coincidan con el objeto o finalidad específica cuando se declaren expresamente exentos por Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda.

3.2 Rendimientos Gravados. (Artº 50 B.I.)

Pero además de los rendimientos exentos, estas Entidades también pueden obtener rendimientos que pueden resultar gravados.

Con un afán muy simplificador de nuestro sistema tributario, podemos entender que el Hecho Imponible se configura como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; la Base Imponible, constituye la magnitud del Hecho Imponible sujeto a tributación; la Base Liquidable, es la Base Imponible corregida con las correspondientes deducciones; el Tipo Impositivo, es el porcentaje aplicable a la Base Liquidable; la Cuota, es el resultado de aplicar el Tipo a la Base Liquidable, y la Deuda Tributaria, es la Cuota con las Sanciones y los Intereses de Demora.

Pues bien, la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades, configura la Base Imponible en el Art. 10, cuando dispone que estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo.

Es decir, la Base Imponible fundamentalmente coincide con el concepto de “Renta Neta”, y ésta es el resultado de deducir los gastos a los ingresos.

Naturalmente la Ley 30/94 regula la Base Imponible de forma muy pormenorizada y por ello, el **Art. 50**, dispone:

“La Base Imponible de las entidades a que se refiere este artículo es la suma algebraica de los rendimientos netos positivos sobre los negativos, obtenidos en el ejercicio de una explotación económica distinta de la contemplada en el Artº 48.2, de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y de los incrementos o disminuciones patrimoniales sometidas a gravamen”.

En definitiva, constituye la Base Imponible los rendimientos netos obtenidos en el ejercicio de otras actividades distintas a las actividades exentas a que antes nos referíamos.

Deducciones

De esta Base Imponible se deducen las siguientes partidas:

- a) El 30% de los **intereses** derivados de la cesión a terceros de capitales propios de la entidad y los rendimientos derivados del **arrendamiento** de bienes inmuebles que constituyen el patrimonio fundacional definido en el Artº 17 de esta Ley.
- b) El 100% de los rendimientos procedentes del arrendamiento de los bienes inmuebles que integran la **dotación fundacional** a que se refiere el Art. 10.

Es requisito indispensable que estos rendimientos se destinen en el plazo de un año a la realización de los fines propios de la entidad.

También podemos considerar como otras particularidades en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, las siguientes cuestiones:

Partidas no deducibles. (Artº 51)

Dispone este Artículo que no tendrán la consideración de partidas deducibles, además de las establecidas por la normativa vigente del Impuesto, las siguientes:

- 1.- Los gastos imputables directa o indirectamente a las operaciones exentas.
- 2.- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a actividades sometidas a gravamen.

3.- Los excedentes procedentes de operaciones económicas que destinen al sostenimiento de actividades exentas.

En definitiva, son gastos afectos a otras actividades de la entidad y no a la explotación económica sujeta a tributación.

Exención por Reinversión

Regulado en el Artº 52 por la Ley 30/94, ha sido modificado por la Disposición Final Primera de la Ley 43/95, del Impuesto de Sociedades.

Están exentos los incrementos de Patrimonio puestos de manifiesto en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, cuando el total bruto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido **entre el año anterior** a la fecha de la entrega o puesto a disposición del elemento patrimonial y **los tres años posteriores**, y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante **siete años**, excepto cuando su vida útil fuese inferior.

Se plantea la duda si la exención alcanza al inmovilizado afecto a las actividades exentas o si también incluye el perteneciente a explotaciones económicas no exentas.

Esta puntualización tiene su importancia, puesto que ahora se puede entender que los elementos del inmovilizado afectos a explotaciones económicas no exentas, se encuentran excluidos del Artº 52 de la Ley 30/94, por lo que debemos acudir a la regulación general contenida en la Ley del Impuesto de Sociedades.

Esta Ley **ha eliminado la exención por reinversión** que se acogía en el Artº 15.8 de la derogada Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo ahora en el **Artº 21 de la nueva Ley del I.S. (43/1995)** la llamada “Reinversión de Beneficios Extraordinarios”.

Esta figura consiste en una **integración diferida** de las rentas que se obtengan en la transmisión de Activos en un plazo de tiempo equivalente a los **siete años consecutivos** al período impositivo en que se termine al plazo concedido para reinversión o, tratándose de **bienes amortizables**, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión. Corresponde al Sujeto Pasivo elegir entre ambas opciones.

Por tanto, no nos encontramos ya ante una exención tal y como era contemplada en la anterior legislación, por la reinversión de los elementos obtenidos.

Tipo de Gravamen. (Artº 53)

El tipo de gravamen es del **10%**, muy inferior al 35% que regula el impuesto de Sociedades.

La Ley 61/78 del Impuesto de Sociedades establecía el tipo del 15% y en el momento de aprobarse la Ley 30/94 ya se encontraba en el 25%.

Cuota Reducida. (Artº 55). Como un beneficio tributario adicional, el Artº 55 de la Ley 30/94 permite la minoración de 200.000.-Ptas en la Cuota Líquida cuando la Fundación realice exclusivamente operaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de esta reducción pueda resultar negativa.

La Supresión de la “Tributación Mínima”. (Artº 56)

La mejora tributaria más importante que ha producido la Ley 30/94 de las entidades que puedan acogerse a la misma, se encuentra recogida en el Artº 56, en la llamada “Imposición Mínima”.

Como hemos indicado anteriormente, el Artº 53 de la Ley 61/78 establecía que las retenciones que se hubieran establecido en exceso sobre la cuota a ingresar por la Fundaciones, **nunca podrían ser devueltas**, considerándolas como una imposición independiente, dentro del propio Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 30/94 ha puesto fin a esta situación, al establecer el Artº 56 que la Cuota Diferencial será el resultado de minorar la Cuota Líquida o, en su caso, la Cuota Reducida en el importe de las Retenciones, pagos e ingresos a cuenta efectuados.

Cuando dichas retenciones y pagos a cuenta superen la Cuota Líquida, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso.

Podemos concluir este apartado en el sentido que las Fundaciones y Asociaciones que cumplan los requisitos de la Ley 30/94 van a disfrutar de importantes ventajas fiscales en relación a los Sujetos Pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y especialmente respecto al resto de Fundaciones que se van a regir por el sistema general a que nos referiremos a continuación.

4. TRIBUTACIÓN GENERAL DE LAS FUNDACIONES EN LA LEY 43/95, DE 27 DE DICIEMBRE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La nueva Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/95), declara expresamente en su **Disposición Derogatoria Única**, apartado Segundo, nº 22, la vigencia de la Ley 30/94.

Como manifiesta Martínez Lafuente, la Ley 30/94 se convierte así en la **Ley especial** que se respeta por la **Ley posterior**, que declara expresamente su vigencia.

La propia Ley del Impuesto de Sociedades contempla un régimen especial en los **Artº 133 al 135**, el de las Entidades “Parcialmente Exentas”, donde se incluyen las Fundaciones, Establecimientos, Instituciones y Asociaciones **sin ánimo de lucro** que no re-

únan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/94. Por tanto, se sigue manteniendo al igual que en la anterior normativa y con la misma crítica de siempre, la distinción entre **dos niveles tributarios por una misma clase** de entidades.

Esto quiere decir que a partir del 01 de Enero de 1.996, las Fundaciones que no cumplan los requisitos establecidos en los Artº 41 a 56 de la Ley 30/94, deberán regirse por lo establecido en el Capítulo XV dentro del Título VIII, Artº 133 a 135, de la Ley del Impuesto de Sociedades, que contiene el Régimen Especial para las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, ya que se trata de un régimen de aplicación directa.

4.1 *Ámbito de aplicación*

El Artº 133, dispone que:

“El presente régimen se aplicará a las siguientes entidades:

*a) Las Fundaciones, Establecimientos, Instituciones y Asociaciones **sin ánimo de lucro** que **no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal** establecido en la Ley 30/94.*

b) Uniones y Federaciones de Cooperativas.

c) Colegios Profesionales, Asociaciones Empresariales, Cámaras Oficiales, Sindicatos de Trabajadores, Partidos Políticos, etc.

d) Fondos de promoción de Empleo.

e) Mutuas de Accidentes de Trabajo”.

Llama la atención que en la regulación de las entidades parcialmente exentas del **Artº 133**, como en las entidades reguladas en la Ley 30/94, el concepto único de Renta previsto en el Artº 4 de la nueva Ley de Sociedades se desagrega en componentes, al igual que en la ley 61/78, distinguiéndose entre **rendimientos derivados del objeto social o finalidad específica**, rendimientos de **explotación económica**, rendimientos derivados de la **cesión del patrimonio** e **incremento de patrimonio**.

Esta situación revela el principal problema de la tributación de las Fundaciones en el Impuesto de Sociedades, que consiste en la distinción entre la **Fundación**, como Ente que debe estar **exento**, y las **explotaciones económicas** llevadas a cabo por la Fundación, que están **sujetas a tributación**.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades regula el Régimen de Entidades “Parcialmente Exentas” e implica que existen Rentas a percibir por las Fundaciones que están exentas, y otras que no lo están.

4.2 *Rentas exentas. (Artº 134.1)*

Estarán exentas las siguientes Rentas obtenidas por las Fundaciones:

a) Las que **procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad** específica.

- 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 social o finalidad específica.
- c) Las que se pongan de manifiesto en la **transmisión onerosa** de bienes afectos a la realización de su objeto social o finalidad específica, cuando el total del producto obtenido se **destine a nuevas inversiones** relacionadas con dicho objeto social.

Este precepto regula la reinversión, en los mismos términos que la Ley 30/94, en el Artº 52, en la redacción dada por la Ley del I.S., es decir, la reinversión se deberá realizar en los plazos y condiciones que se especifican en dicha disposición.

4.3 Rentas no exentas. (Artº 134.2)

Declara expresamente que la exención no se extenderá a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio distintos de los señalados en el apartado anterior.

Se contemplan las tres categorías de Renta, antes indicadas, las derivadas de explotaciones económicas, las del patrimonio y los incrementos de patrimonio.

La Base Imponible de los rendimientos no exentos, se determina con arreglo a la normativa general del Impuesto, distinguiendo los rendimientos derivados de explotaciones económicas y de los incrementos de patrimonio, cuyo análisis escapa a los límites del contenido de esta Ponencia.

5. REQUISITOS PARA DISFRUTAR DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA LEY 30/94

Se regulan en los Artículos 41 al 45 de la Ley e intentaremos sintetizarlos y exponerlos con la mayor claridad, orden y concisión posibles.

El Artº 42 bajo el Epígrafe “Requisitos para disfrutar del Régimen Fiscal previsto en el presente Título”, enumera los requisitos fundamentales a cumplir para disfrutar del régimen especial que regula esta Ley. Sin embargo no son los únicos, porque además de los allí enumerados, se exige como requisito o condición previa, según el Artº 41, que las **Fundaciones estén inscritas** en el Registro correspondiente y las **Asociaciones** hayan sido declaradas de **Utilidad pública**, además de los que se exigen en el Artº 43 y siguientes, como seguidamente tendremos ocasión de apreciar.

Las condiciones impuestas por dichos preceptos, no son más que una muestra del **habitual recelo** manifestado por el legislador-fiscal, si se tiene en cuenta que las Fundaciones ya se encuentran sometidas a una serie de controles en la parte constitutiva de la

Ley, tales como la existencia de un **órgano de vigilancia o protectorado**, y la necesidad de una **inscripción obligatoria** en el Registro de Fundaciones. Por tanto, añadir esta serie de requisitos no hace más que aumentar la presión fiscal indirecta y suponen un intervencionismo innecesario.

Las condiciones esenciales que exige la Ley, las clasificamos y enumeramos a continuación en la siguiente forma:

1º La Inscripción Registral (Fundaciones) y Asociaciones declaradas de Utilidad Pública

Aunque en el Artículo 47 de la Ley 30/94 no figura la Inscripción Registral de la Fundación como una condición esencial a la hora de determinar la pérdida de los beneficios fiscales, el Artº 51 dispone que: "Sólo serán Fundaciones a efectos del Título II las que se encuentren inscritas en el Registro correspondiente".

En realidad esta exigencia es consustancial a la existencia misma de la Fundación, porque en la parte sustantiva de la Ley, conforme al Artº 3.2 se exige a todas las entidades sin ánimo de lucro que pretendan adquirir la forma jurídica de Fundación, su inscripción en el Registro que corresponda.

En cuanto a las Asociaciones, tienen que haber sido declaradas de Utilidad Pública, conforme a lo dispuestos en el Artº 4 de la Ley 191/1964, de 24 de Diciembre, reguladora de las Asociaciones en su nueva redacción, conforme a la Disposición Adicional Decimotercera de la Ley 30/94.

En el punto 2 de la misma se hace constar que estas Asociaciones tendrán derecho a utilizar la mención "Declarada de Utilidad Pública y a disfrutar de los beneficios fiscales que las Leyes les reconozcan.

2º. Fines de Interés General Artº 42.1 a)

"Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios o de cooperación para el desarrollo y defensa del Medio Ambiente, fomento de la Economía Social o de la investigación, promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general o de naturaleza análoga".

Este requisito constituye una **repetición** de lo establecido en la parte sustantiva de la Ley, y en concreto en el **Artº 2.1**, que señala que para poder calificar como Fundación a una entidad sin ánimo de lucro, es necesario que ésta tenga por objeto la persecución de fines de interés general y reproduce como tales los enumerados anteriormente.

Esto implica que esta condición impuesta en el Artº 42.1. a) debe ser cumplida por todas las Entidades sin ánimo de lucro, no ya para disfrutar del Régimen Fiscal, sino para poder adquirir la condición de Fundación por lo que esta duplicidad de contenido de los Artº 2.1 y 32.1 a), creemos que se debe a una deficiente técnica legislativa.

No obstante, la lista de fines contempladas en la Ley no gozan de “**numerus clausus**”, puesto que sería inconstitucional.

3º. Destino de las Rentas a los Fines de la Entidad Artº 42 b)

Este apartado exige que las Fundaciones destinen el **70%** de las Rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención a la realización de los **fines de la entidad**.

De esta obligación se excluyen las aportaciones efectuadas en concepto de “**Donación Patrimonial**”, en el momento de su constitución o bien en un momento posterior.

Este precepto tiene su antecedente inmediato en las distintas disposiciones de la Comunidades Autónomas que lo habían previsto en sus respectivas Disposiciones legales, como la Ley Catalana de Fundaciones, que destina el 80% de las Rentas e ingresos que obtenga la Fundación al cumplimiento de los fines fundacionales; la Ley Fundacional del País Vasco, que exige el 30%; la Ley Foral de Navarra, el 70%, etc.

Esta exigencia tiene como finalidad evitar que las Fundaciones se conviertan en un refugio de capitales, como ocurrió antes de la Reforma Legislativa desamortizadora, que tuvo lugar hace siglo y medio, y está orientada a impedir la inactividad de estas entidades para que no puedan ser utilizadas con el único objeto de conservar el patrimonio del fundador obteniendo ventajas fiscales.

Esta afectación de las Rentas e Ingresos de las Fundaciones a sus fines de interés general, es el principal argumento que permite fundamentar la posible exención absoluta de estos entes a la hora de tributar.

4º. Acreditación ante la Administración Tributaria de la Titularidad de Participaciones Mayoritarias en Sociedades Mercantiles. Art. 42 c)

La tercera condición impuesta por el citado precepto para disfrutar de beneficios fiscales consiste en:

*“Acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda la titularidad, directa o indirecta, de participaciones mayoritarias en Sociedades Mercantiles, **demostrando que las mismas coadyuvan al mejor cumplimiento de los fines de la Sociedad** y no vulneran sus principios fundamentales de actuación.*

El Ministro de Economía y Hacienda podrá denegar, de forma motivada, el disfrute del Régimen Fiscal privilegiado cuando entienda que no se justifican los requisitos mencionados”.

Lógicamente esta condición no se exige a todas las Fundaciones, sino únicamente a aquéllas que **siendo titular** de parte del Capital Social en otra sociedad, que por supuesto desarrolla otra actividad, aquélla pretenda acogerse a los beneficios fiscales de la Ley 30/94.

La razón de ser de este precepto no es otra que el claro temor por parte de la Administración de que la posesión de participaciones mayoritarias se preste a manejo de las Fundaciones, lo que se llama Ingeniería Financiera, porque podría constituir una importante vía de elusión fiscal.

No olvidemos que bajo la forma de Fundaciones pueden darse importantes Agrupaciones de Capital que pueden controlar importantes empresas dedicadas al tráfico mercantil.

La Ley 30/94 no establece que debe entenderse por participación mayoritaria, pero el R.D. 765/95 que desarrolla en parte la citada Ley, sobre todo en cuestiones procedimentales, en su Artº 1 dispone que se entenderá que son participaciones mayoritarias aquellas que *“representan más del 50% del Capital Social o de los derechos de voto, computándose a estos efectos, tanto las participaciones directas como las indirectas”*.

No parece muy acertada esta regla fundamentada únicamente en criterios **cuantitativos**, puesto que se deberían tener también en cuenta elementos **cualitativos**, ya que es evidente que con una cantidad inferior al 50% del Capital Social, se puede tener el control efectivo de una entidad. Generalmente cuanto más importante es económicamente una Sociedad, menor es la cifra de capital necesario para su control, pues no es lo mismo poseer el 5% de una pequeña sociedad, que del accionariado de un Banco.

Pero la Administración Tributaria puede denegar el Régimen Fiscal Privilegiado, por los siguientes motivos:

A) Falta de coincidencia de la Entidad participada con fines fundacionales

La primera causa establecida en el Artº 1.5 del R.D. 765/95 que permite a la Administración Tributaria denegar el Régimen Fiscal privilegiado de la Ley 30/94 en el supuesto de que una Fundación posea participaciones mayoritarias de una sociedad mercantil es:

“Que la actividad de la Sociedad participada no guarde relación con el fin de interés general perseguido por la Asociación o Fundación de interés público”.

Tal y como está redactada esta norma, parece difícil que una Fundación pueda incumplir el contenido de este requisito, ya que aunque la Sociedad participada no opere en el mismo campo que la Fundación, es lógico que los beneficios obtenidos por las participaciones, reviertan en el cumplimiento de los fines fundacionales y de interés social, pues basta recordar que el 70% de las Rentas Netas de la entidad deben destinarse a la realización de dichos fines, por lo que con los rendimientos de las participaciones, indirectamente siempre se estará contribuyendo económicamente a la realización de los fines de interés general que tenga fijados la entidad.

B) Posesión de Participaciones con el fin de controlar o gestionar las empresas participadas

La segunda circunstancia que contempla el Artº 1.5 del R.D. 765/95 consiste en:

“Que la actividad principal de la Fundación sea la tenencia o gestión de las empresas participadas”.

Con este requisito se ha pretendido evitar la creación de lo que se denomina “Fundaciones-Holding”.

En cualquier caso, parece difícil en la práctica que concurra esta circunstancia, puesto que es muy improbable que una Fundación pueda llegar a tener por **“Actividad Principal” la tenencia o gestión de Sociedades** mercantiles, puesto que esta actividad puramente económica y mercantil no se compagina con los servicios de interés general y social propios de las Fundaciones.

La Resolución denegatoria es un acto administrativo y como tal está dentro del ámbito del Derecho Tributario y será recurrible en la vía Económico-Administrativa.

5º. Rendición de Cuentas ante el Protectorado. Art. 42 d)

Este apartado dispone como requisito:

“Rendir cuentas anualmente al órgano de protectorado correspondiente cuando se trate de Fundaciones. En el caso de Asociaciones declaradas de utilidad pública, dicha rendición se efectuará antes del 01 de Julio de cada año ante el Ministerio de Justicia y de Interior, o la Entidad u Órgano Público que hubiesen verificado su constitución y autorizado su inscripción en el Registro correspondiente”.

No se trata de ninguna novedad en el Ordenamiento Tributario español, pues es tradicional que las Fundaciones deban rendir cuentas al Órgano de Protectorado correspondiente. Ya la Ley General de Beneficencia de 1.849 recogía por primera vez la obligación que las Fundaciones presentaran anualmente sus cuentas ante el Protectorado.

La vigente Ley 30/94 exige en el Artº 23 la rendición de cuentas, por lo que el Artº 41.1 no es más que una reiteración del requisito sustantivo previsto en el Artº citado.

En opinión de la Doctrina parece que la no rendición de las cuentas debe comportar la pérdida del beneficio fiscal.

Por otra parte, las Fundaciones “a fe y conciencia” que se abordan en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 30/94, no podrán acogerse al Régimen Tributario contemplado en la misma.

6º. Destino del Patrimonio Fundacional en el supuesto de la Disolución de la Sociedad Artº 42 e)

Este apartado impone la última condición que consiste en aplicar el patrimonio fundacional, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por la Fundación.

El primer problema que se plantea es como **acreditar el cumplimiento** de éste requisito en el momento de efectuar la solicitud de beneficios fiscales.

Entendemos que esta acreditación podría hacerse incluyendo dicha previsión dentro de los Estatutos.

Este requisito establecido dentro del ámbito tributario vuelve a constituir una **repetición** de lo contemplado en la parte sustantiva de la Ley y en concreto en su **Artº 31**, que establece que los bienes y derechos resultantes de la liquidación en el supuesto de disolución serán destinados a otras Fundaciones o entidades sin ánimo de lucro, privadas o públicas, que persigan fines de interés general.

Con la actual regulación, y en concreto el Artº 31, no cabe en ningún caso la reversión de los bienes al fundador o a los herederos, de tal modo que los bienes resultantes de la liquidación fundacional siempre deberán ser destinados a fines de interés general.

7º. Prohibición del ejercicio de Actividades Mercantiles. Artº 42.2

Además de todos los requisitos expuestos hasta este momento, en el apartado 2 se establece que no se considerarán actividades sin fin lucrativo aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles.

La Doctrina entiende que Hacienda teme la existencia de un régimen fiscal beneficioso que pueda atraer artificialmente hacia la forma jurídica de Fundación el desarrollo de actividades mercantiles que lógica y jurídicamente deben funcionar en forma de Sociedad Mercantil.

Este precepto no es más que una manifestación **del recelo** mostrado de forma constante por el legislador fiscal hacia la figura jurídica de las Fundaciones.

Sin embargo este requisito **no guarda la adecuada relación** con la parte sustantiva de la Ley, y más concretamente con el **Artº 24** que permite a las Fundaciones la obtención de **ingresos por ejercicio de sus actividades**.

La exposición de motivos de la Ley 30/94 contempla como uno de los aspectos más destacables de la Ley “la posibilidad de que las Fundaciones *ejerczan directa o indirectamente actividades mercantiles o industriales como medio adecuado a su financiación*”, por lo que el establecimiento de esta prohibición en el Artº 42, a efectos de disfrutar de los beneficios fiscales, nos parece totalmente **ilógica**.

Entendemos que la principal actividad desarrollada por una Fundación siempre deberá estar relacionada por el cumplimiento de sus fines sociales, según dispone el Artº 2.1 de la Ley 30/94, aunque los mismos se obtengan a través de la realización de una actividad mercantil como medio adecuado para su financiación, por lo que el requisito analizado en este epígrafe solamente podrá ser aplicado en aquellos supuestos

en los que la Fundación realice principal y directamente una actividad mercantil que no guarde ninguna relación con los fines de interés general que tengan fijados estatutariamente. Por tanto, se trata de una cautela más de la Ley para que posibles actividades mercantiles se realicen bajo la apariencia jurídica de Fundación para conseguir la **elusión fiscal**.

8º. Prohibición de Fundaciones Familiares. Artº 42.3

En el punto 3 del Artº 42 se excluye el Régimen Fiscal Privilegiado a aquellas fundaciones en las que los fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado, inclusive, sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por la entidad, o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios. Exceptuando a aquellas entidades sin fines de lucro que realicen las actividades de prestación de servicios de **asistencia social** que se indican en el **Artº 20, 1.- 12º**, de la **Ley 37/92 del I.V.A.**

Se trata de actividades de protección a la infancia y a la juventud, asistencia a la tercera edad, educación especial, asistencia a alcohólicos o toxicómanos, etc. Es decir, lo que se llaman Fundaciones Asistenciales.

9º. Gratuidad de los Cargos

El Artº 43 dispone como requisito esencial para disfrutar del Régimen Fiscal especial de esta Ley una condición más de las establecidas en el Artº 42, que es la obligatoriedad de la gratuidad de los cargos del **Patrono** de las Fundaciones, sin perjuicio de los derechos a ser reembolsado de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione.

Esta exigencia de la gratuidad del patrono es **habitual** en el sistema fiscal español para que las Fundaciones puedan acceder al disfrute en cualquier caso del beneficio tributario.

Para comprender el origen de esta exigencia debemos acudir a la **legislación desamortizadora** del siglo pasado. Esta normativa introdujo el ejercicio gratuito de la Fundación del Patrono en un intento de evitar la posible creación de nuevas vinculaciones o mayorazgos, si se permitía la entrega de las rentas fundacionales a los patronos en forma de retribución por el desempeño de su cargo.

Sin embargo, hoy en día, esta exigencia de gratuidad carece de fundamento y resulta perjudicial para las Fundaciones que se ven obligadas a confiar su representación legal a personas con ingresos particulares suficientes y poco trabajo, que no siempre serán las más aptas para el ejercicio de su cargo, tan delicado como el de dirigir una Fundación.

La gratuidad del cargo de patrono ha supuesto una necesidad en muchas Fundaciones de nombramiento de **Gerentes** que se encarguen de la gestión y dirección de la entidad, ya que por la importancia que adquieren necesitan de verdaderos profesionales que las gestionen, pues no se debe olvidar que hoy en día las Fundaciones, además de un patrimonio adscrito a un fin de interés general, constituye una auténti-

ca organización que necesita como todas, de una dirección efectiva que regule su buen funcionamiento.

El Artº 43 nada establece sobre la posible retribución de los cargos de Secretario, Patrono, Apoderados, Gerentes y Administradores, así como del resto de personal al servicio de la Fundación.

Esta situación nos indica que no existe ninguna dificultad en la retribución de los mismo ya que no están incluidos en la prohibición.

No obstante, la gratuidad de los Patronos no es absoluta porque el Artº 43 dispone que podrán ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que les ocasione el desempeño de su función, por los llamados **gastos de administración**.

El R.D. 316/96 dispone en el Artº 14, que el importe de los gastos de la administración no podrá ser superior **al 10%** de los ingresos de rentas netas obtenidos en el ejercicio. No obstante, previa solicitud debidamente justificada del Patronato, el Protectorado podrá actualizar por cada ejercicio la elevación de dicho importe hasta un máximo **del 20%**.

Por último, el Artº 43 dispone que los patronos carezcan de interés económico en los resultados de la actividad fundacional por sí mismos o a través de personas interpuestas, para que la Fundación pueda disfrutar del Régimen Fiscal especial.

10º. La Contabilidad

Referente a la contabilidad, el Artº 44 de la Ley 30/94, dispone que las Fundaciones tendrán las obligaciones contables previstas en la norma reguladora del Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, sin perjuicio de que deban llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y disposiciones complementarias, cuando realicen alguna explotación económica.

No hay ninguna norma que regule los libros de los entes exentos, por lo que es una norma sin contenido.

La **Disposición Adicional Séptima de la Ley** dispone que todos los Sujetos Pasivos del Impuesto de Sociedades deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios.

En desarrollo de esta Disposición el R.D. 316/96 dispone que corresponde al **Protectorado** la legalización de los libros de las Fundaciones, salvo cuando éstas realicen actividades mercantiles o industriales, en cuyo caso la legalización corresponde al Registro Mercantil.

La **Dirección General del Registro y del Notariado, en la Instrucción de 26 de Julio de 1.996** sobre Legalización y Depósito de Cuentas de las entidades jurídicas en el Registro Mercantil, declara expresamente la **competencia de este Registro** para la lega-

lización de los libros de aquellas entidades que sin tener la condición legal de empresarios estén obligadas a ello en virtud de alguna norma expresa, como le ocurre a la Fundación.

Esta medida ya ha sido también incluida en la Disposición Adicional Octava del **R.D. 1784/96, de 19 de Julio**, por el que se aprueba el nuevo **Reglamento del Registro Mercantil**.

El R.D. 316/96 dispone en sus Artº 12 y 13, que la contabilidad de la Fundación debe elaborarse en cada ejercicio y debe incluir un Inventario, Balance de Situación y la Cuenta de Resultados, donde conste de modo cierto la situación económica, financiera y patrimonial de la Fundación.

También se deberá acompañar una Memoria extensiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica que incluirá el cuadro de financiación, así como el exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales.⁽¹⁾



⁽¹⁾ La segunda parte de esta Ponencia versará sobre "**Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de Interés General**", que se publicará D.M. en el próximo número de la Revista.

E S T U D I O S