

Exenciones tributarias de las fundaciones de asistencia social a la tercera edad y su discutible viabilidad jurídica

José Alberto Nicolás Bernad

Profesor Titular de Universidad. Departamento de Derecho de la Empresa. Universidad de Zaragoza. Magistrado-Suplente del TSJ Aragón.

Resumen

El continuado envejecimiento de la población; la ampliación de la esperanza de vida y, con ella, la aparición de alteraciones de la salud, incompatibles con el autogobierno personal en el propio domicilio, están propiciando que fórmulas tradicionales de asistencia a la tercera edad, a través de entornos residenciales para mayores, se multipliquen, para dar respuesta a la creciente demanda de tales servicios.

La legislación fiscal contempla estas acciones asistenciales a la tercera edad como prestaciones de servicios exentas de tributación, si bien bajo cumplimiento de unos rigurosos requisitos que se analizan en el presente trabajo. Se trata de explotaciones económicas que, bajo la cobertura legal de entidades sin ánimo de lucro, persiguen, realmente, el mayor beneficio impositivo, y a los que este específico estudio trata de persuadir, a través del análisis crítico de los presupuestos normativos y jurisprudenciales para su válido acogimiento.

Abstract

The continued aging of the population; the extension of life expectancy and with it, the appearance of health disorders incompatible with personal self-rule in the home, are leading to traditional forms of assistance to the elderly through residential settings for seniors, multiply, to meet the growing demand for such services.

The tax legislation provides for such assistance actions for the elderly and services which are exempt from taxation, albeit under stringent compliance requirements discussed in this paper. This is economic exploitation, under the legal cover of entities nonprofit, pursue, really, the greatest tax benefit, and this specific study attempts to persuade, through critical analysis of regulatory budgets and jurisprudential for valid care.

Palabras clave

residencias tercera edad exenciones tributarias

Keywords

elderly residence tax exemptions

Sumario

1. Exención tributaria del Iva, por la prestación de servicios de asistencia social a la tercera edad por entidades fundacionales u otras sin ánimo de lucro
2. La prestación de servicios de asistencia social a la tercera edad por entidades fundacionales u otras sin ánimo de lucro, y su exención en el impuesto de sociedades y tributos locales
3. Aplicación de las exenciones tributarias de fundaciones de asistencia a la tercera edad, en las remuneraciones a satisfacer por el destinatario del servicio

1. Exención tributaria del IVA, por la prestación de servicios de asistencia social a la tercera edad por entidades fundacionales u otras sin ánimo de lucro

Como punto de partida, el artículo 8.1.8º de la primitiva Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, derogada por la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya disponía lo siguiente :

Artículo 8.1.8º

“8.º Están exentas las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

b) Asistencia a la tercera edad”.

De este modo, la prestación de servicios tradicionales, como residencias de ancianos, que la ley ya definió como asistencia a la tercera edad, representaba una posibilidad de exención fiscal en el impuesto sobre el Valor Añadido, desde 1985, primera ley moduladora de este impuesto, que vino a sustituir al de tráfico de empresas, regulado por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario y, posteriormente, por el texto refundido, aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre.

Las entidades de derecho público, que son a las que se refirió, en primer lugar, el precepto aludido, no pretenden ser objeto de tratamiento, sino las fundaciones privadas, que son libremente elegidas por el destinatario del servicio que prestan, a cambio de precio acordado, por lo que su encaje, ha de serlo, en su caso, en el concepto “ establecimientos privados de carácter social”.

Es necesario, por lo tanto, buscar una definición legal de lo que ha de entenderse por establecimientos privados de carácter social y, en este sentido, el artículo 8.2, de la primera Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya establecía:

“2. A efectos de lo dispuesto en este artículo se considerarán Entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

- 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*
- 2.º Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos, y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*
- 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las Entidades o establecimientos, sus cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número 1, apartado 8.º, de este artículo”.

Por su parte, el artículo 14.2 del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (hoy derogado), contenía idéntica redacción que la que se acaba de transcribir, y añadía el siguiente tenor literal :

“Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en este reglamento, fundamentan la exención”.

No hay duda de que el término “asistencia a la tercera edad” se corresponde con las actividades propias de lo que tradicionalmente se han venido a llamar “residencias de ancianos” o “residencias de la tercera edad”, aquellas cuyo personal presta servicios laborales encuadrados en la Resolución de 25 de abril de 2012, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el VI Convenio colectivo marco estatal de servicios de atención a las personas dependientes y desarrollo de la promoción de la autonomía personal.

El artículo 1 del Convenio citado determina que el ámbito funcional de aplicación del presente convenio colectivo está constituido por las empresas y establecimientos que ejerzan su actividad en el sector de la atención a las personas dependientes y/o desarrollo de la promoción de la autonomía personal: residencias para personas mayores, centros de día, centros de noche, viviendas tuteladas, servicio de ayuda a domicilio y teleasistencia. Todo ello cualquiera que sea su denominación y con la única excepción de aquellas empresas cuya gestión y titularidad correspondan a la Administración Pública.

No obstante, de todo este amplio elenco que se describe en el precepto convencional anterior, sería objeto de la dinámica de exención del IVA, tanto la asistencia a la tercera edad, como la asistencia a discapacitados, sean estos pertenecientes a la tercera edad o no, incluyendo, lógicamente, a las personas dependientes, por cuanto éstas presentan, seguro, la condición de minusválidas.

La letra “c”, del artículo 8.1.8º, de la Ley del IVA citada, de 1985, se refería también, como colectivo objeto de la prestación del servicio exento a:

c) Asistencia a minusválidos físicos o mentales.

Su literalidad ahora, en la vigente Ley de 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto del Valor Añadido, a la que luego se hará referencia, en su artículo 20.1.8º, es:

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

El objeto social, que constituye la finalidad del presente trabajo, esto es, residencias de asistencia social para personas pertenecientes a la tercera edad, tiene el tratamiento preciso en el precepto tributario del que se parte para fundamentar, en su caso, la exención por IVA, bien sea o para destinatarios válidos o para personas asistidas, aun cuando en este último supuesto no pertenezcan al colectivo de integrantes de la tercera edad, siempre y cuando tengan la condición de discapacitados, de conformidad con el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

No obstante, la prolija enumeración de las actividades sociales del número 8 del art 20.1 de la actual Ley reguladora del IVA no es exhaustiva, sino que cabe cualquiera de asistencia social que no se corresponda literalmente con dicha lista. Así lo entendió, por ejemplo, la STSJ de Cataluña, de 28 de abril de 1994 (Sala de lo Contencioso-Administrativo). De este modo, el precepto se refiere a *“las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por Entidades de Derecho Público o Entidades o establecimientos privados de carácter social (...)”*.

En efecto, tales actividades sociales, expresamente recogidas como objetivo por los estatutos de las entidades de carácter social, pueden manifestarse en múltiples aspectos, siendo imposible enumerarlas, por eso, la Ley lleva a cabo

una mera enunciación de actuaciones de contenido social, que nunca puede ser taxativa, pues dependiendo de la naturaleza y finalidad de cada asociación o fundación, los fines sociales serán distintos, pero todos ellos tendrán la naturaleza de sociales, sin que se puedan limitar éstos en cuanto al contenido y manifestación de los mismos.

Realizada esta primera consideración, es necesario discurrir ahora en relación a la entidad prestadora del servicio que pretende ser objeto de exención tributaria en el precepto estudiado, debiendo tratarse, tal y como estableció, inicialmente, la Ley de IVA de 1985 (y reproduce la actual de 1992) de entidades o establecimientos de carácter social.

Para ello, siguiendo el revisitado artículo 8.2 de la extinta Ley 30/1985, que reproduce ahora el apartado tres del artículo 20 de la vigente Ley 37/1992, el primer requisito, para disfrutar de la exención del IVA, es carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

La inexistencia de finalidad lucrativa, acota especialmente el tipo de persona jurídica que puede realizar el servicio objeto de exención. De este modo, habría que descartar las sociedades de capital tradicionales, tipo sociedad de responsabilidad limitada o sociedades anónimas, por tener, por definición, ánimo de lucro, con la consecución del fin social, dado el carácter mercantil que preconiza el artículo 2 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En este sentido, Vid; STSJ C. Valenciana de 29 de noviembre de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª).

Una forma jurídica de empresario, no incura, por naturaleza, en ánimo de lucro, son las fundaciones, definidas en el artículo 2.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, como organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

No es necesario, por lo tanto, realizar previsión alguna en los estatutos de la fundación de la carencia de finalidad lucrativa, ya que ésta viene impuesta por definición legal.

Cualquier otra fórmula jurídica empresarial o de ente prestador de servicios debe dejar meridianamente claro en sus estatutos la inexistencia de finalidad lucrativa, bien por actos coetáneos a la constitución de la entidad que procura dicho servicio exento de tributación, bien por actuaciones posteriores del personal que la compone o dirige.

Las cooperativas, por ejemplo, no están exentas de ánimo de lucro, bien porque dicha finalidad subyace de los estatutos iniciales, bien por actuaciones posteriores de éstas o de su ente rector.

Así, la STS de 14 de junio de 2003, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), negó la condición de entidades o establecimientos de carácter social, con la oportuna regularización de las cuotas de IVA del período, que se autoconsideraron exentas, a una cooperativa, cuyos estatutos preveían, sin que fuera ejecutada tal previsión, la percepción periódica por los socios cooperativistas de cantidades similares al salario medio de la zona, como concepto de a cuenta del resultado final de la actividad económica de la cooperativa, resultante del reparto de los excedentes netos del ejercicio, que salían de restar a los ingresos ordinarios de la actividad cooperativizada los gastos correspondientes, pues los beneficios no seguían el curso que prevé el precepto mencionado para tener tal consideración (artículo 8.2, de la primera Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hoy artículo 20 tres de la Ley 37/1992).

Es decir, el hecho de carecer de finalidad lucrativa no implica que la entidad no pueda tener beneficios, lo que no es posible es que estos últimos, tengan un destino diferente que el de la propia reinversión en actividades exentas, en nuestro caso a actividades de asistencia social para personas de la tercera edad o discapacitadas. No es posible, por lo tanto, destinar los beneficios a reservas, ni tampoco al reparto de éstos entre los componentes de la entidad ni entre sus dirigentes, sólo su reinversión en la propia residencia.

Como puede comprobarse, esta exigencia acota bastante la perspectiva empresarial tradicional de obtención de un beneficio, debiendo cambiarse de filosofía a la hora de obtener los resultados empresariales, si se pretende ser entidad beneficiaria de la exención del IVA.

El segundo de los requisitos, para considerarse una entidad o establecimiento de carácter social es que los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos, y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

Este presupuesto implica que los beneficios no pueden repartirse ni a los socios o fundadores ni tampoco a los patronos o representantes legales, a través de sueldos o salarios u otro tipo de haberes. La excepción a esta regla está en los consejeros de la antiguas cajas de ahorro, los cuales podían cobrar dietas de asistencia al consejo de dicha caja, sin perder la condición de establecimiento de carácter social, lo cual no estuvo exento de polémica judicial, negándose dicha consideración por la Audiencia Nacional, y posteriormente aceptada por el Tribunal Supremo, siempre y cuando las mencionadas dietas no superen las establecidas por el Banco de España para la asistencia a los consejos mencionados. Véase; STS de 23 de enero de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

Cuando el artículo se refiere a patronos, debe ponerse en íntima relación con las mencionadas fundaciones, bien a través de las personas físicas (mínimo 3) que componen el patronato (artículo 15 de la Ley 52/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones), bien mediante la designación de uno de los patronos para que represente el patronato (artículo 16.1).

Es cierto que el artículo 15.4 establece que :

“Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado”.

Sin embargo, esta previsión en la Ley de fundaciones contraviene lo establecido en la Ley del IVA, como presupuesto para que quepa entender la existencia de entidad o establecimiento de carácter social, a los efectos de la exención del tributo, ya que el carácter remunerado, aunque lógico de la prestación de servicios, entra en colisión con el necesario carácter gratuito de la figura del patrono o representante legal.

Debe entenderse que el reembolso de gastos justificados no contraviene el carácter gratuito del cargo de patrono, pero sí la obtención de un salario por la prestación de servicios a la fundación. Ha de traerse aquí a colación lo dispuesto en la STS de 14 de junio de 2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), antes citada, que negó el carácter de entidad exenta a una cooperativa cuyo socios podían cobrar (ni siquiera se cuestionaba si lo cobraban) un salario de mercado, por estatutos, si bien entendiéndose que con ello se evitaban los beneficios que podría comportar la ausencia de haberes a repartir entre los cooperativistas, pudiendo servir tales beneficios en la reinversión de actividades exentas, como primer presupuesto indicado.

En el mismo sentido, la Sentencia del 28 de abril de 1997 del TSJ de Asturias (Sala de lo Contencioso Administrativo), estimó que tales entidades no podían ser beneficiarias de la calificación para tener exentas sus actividades de IVA cuando estas pueden tener una finalidad lucrativa y cuando los beneficios, eventualmente obtenidos, no se dedican al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza, pues aunque sean de asistencia a la tercera edad, estas no pueden redundar en beneficio de sus propios fundadores o de terceros que tengan relación con estos últimos.



El hecho de carecer de finalidad lucrativa no implica que la entidad no pueda tener beneficios, lo que no es posible es que estos últimos, tengan un destino diferente que el de la propia reinversión en actividades exentas

Se trata de otra resolución judicial que ni siquiera estudia si los beneficios de las entidades exentas han ido a parar a los socios, fundadores o propietarios de éstas, sino si sus estatutos posibilitan tal destino, lo que obliga a entender que ningún ánimo de lucro puede ser perseguido ni por ellos ni por terceras personas interpuestas, con independencia del cauce que se utilice.

Abundando en este rigorismo jurisprudencial, la STS de 23 de septiembre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), fue también contraria a estimar el beneficio de la exención tributaria estudiada en aquellos supuestos en los que las entidades de asistencia social contengan en sus estatutos otras actividades que coexistan con las de esta última naturaleza descritas, pero que hagan suponer, por cualquier indicio, ánimo de lucro de este objeto social extraño al principal. Corriente jurisprudencial que superó otra, residenciada en la STS de 11 de abril de 1995 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), que estimó la aplicación de la exención estudiada cuando se daba esta coexistencia, si bien aplicada exclusivamente a las actividades que reunieran los requisitos para tal exención. Esta última Sentencia estaba referida a Cajas de Ahorro, entidades en las que se aprecia cierta permisividad jurisprudencial en la aplicación de la exención (la concesión de crédito a los particulares no es entendido como objeto social propio de ánimo de lucro, ni el pago de dietas a los representantes de las Cajas).

El término representante legal que la ley del IVA establece, parece pensar en otras fórmulas jurídicas de entidad o establecimiento o de carácter social distintas a las fundaciones, lo cual, como se ha dicho, se antoja arriesgado, por cuanto, únicamente, las fundaciones, carecen, por definición, de ánimo de lucro, que es otro presupuesto tributario esencial para la exención del IVA.

De adoptarse, por lo tanto, una forma de prestación del servicio de asistencia a la tercera edad, diferente a la de una fundación, debe dejarse absolutamente claro en sus estatutos, la ausencia del ánimo de lucro, sin perjuicio de que la administración tributaria pudiera probar la existencia de este último, por la propia naturaleza jurídica de la entidad elegida para ello, cuando comporte, necesariamente, un carácter mercantilista o tendente, en esencia, a la obtención de un beneficio o parabién de contenido económico.

Respecto al inciso final “por sí mismos o a través de persona interpuesta”, revela que el interés económico en el resultado de la entidad o la finalidad crematística, no puede obtenerse a través de terceras personas. Es lo que la Ley llama persona interpuesta que, a mi juicio, es un término mucho más amplio que el de la interposición de persona al que se refieren los artículos 628,755 y 1459 del Código Civil, y que haría referencia a cualquiera del entorno del patrono o representante legal, que obtenga retribución de la entidad por cualquier medio o procedimiento.

Habría que preguntarse, en este contexto, las personas que habrían de quedar al margen de la percepción de haberes, con cargo a la entidad, por tener algún tipo de relación directa e indirecta con ésta o con sus patronos o representantes legales.

De este modo, procede descartar a los fundadores o socios como destinatarios de los fondos sociales vía sueldos o, incluso, alquileres y arrendamientos a la entidad, precisamente, porque la percepción de tales importes difuminaría la carencia de finalidad lucrativa de la entidad social, y se evitaría con dicho gasto, computable contablemente, la inversión de los posibles beneficios, eventualmente obtenidos, en el desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

Otros posibles destinatarios, muy habituales en entidades de esta naturaleza, de ámbito familiar, de los resultados económicos de la explotación canalizables mediante cargos de gastos fiscalmente deducibles, son los cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive, de dicho patrono, destinatarios que son nombrados en el mismo precepto estudiado, si bien como personas destinatarias de los servicios objeto de exención, y no como perceptores directos o indirectos de los resultados económicos de la explotación.

La interpretación sistemática de todo el precepto, permite colegir que dichos familiares tienen el cariz de “persona interpuesta”, a los efectos de los requisitos impuestos por la norma estudiada, de tal manera que de los mencionados resultados económicos no se beneficiaría directamente el patrono o representante legal, sino indirectamente, a través de su cónyuge o familiares cercanos.

Otra persona interpuesta es el testaferro, entendida como persona que no tiene, aparentemente, relación alguna con el patrono o representante legal, pero que es contratada laboralmente o presentada como proveedor de la entidad, para justificar, de este modo, la correspondiente salida de efectivo de ella que, de alguna manera, llega a manos de aquél, posteriormente.

Esta práctica sería jurídicamente censurable, y no impediría negar la exención a la entidad por incumplimiento de requisitos, a través de dos vías: el levantamiento del velo o el fraude de ley, ambas figuras se encuentran interrelacionadas.

De este modo, la teoría del levantamiento del velo parte de la doctrina consolidada por la Sala 1ª del Tribunal Supremo, con arreglo a la cual, en ciertos casos y circunstancias, es permisible penetrar en el “substratum” de las relaciones jurídicas aparentes (patrono-socio o fundador con la entidad a la que aparentemente no representan, sino que lo hacen a través del tercero interpuesto), con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos, o bien ser utilizada como vehículo de fraude, (en nuestro caso colocando formalmente un trabajador o proveedor de servicios que perciba haberes de la entidad, evitándose así la generación de un beneficio reintegrable a los fines sociales de aquélla, motivadores de la exención tributaria, cuando, realmente, el destinatario final de dichos haberes es el socio, el fundador o el cónyuge o parientes de éstos últimos, lo cual se encuentra proscrito a los efectos de la exención tributaria perseguida).

La doctrina del llamado levantamiento del velo, expresión que es adaptación de la anglosajona “disregard” y de la germana “durchgriff”, tiene como función evitar el abuso de una pura ficción y desvela las verdaderas situaciones en orden a la personalidad, para evitar apariencias fraudulentas (SSTS de 16 de julio de 1987 y 24 de septiembre de 1987, 5 de octubre de 1988, 20 de junio y 12 de febrero de 1993, todas ellas de la Sala Primera). La idea básica es que no cabe la alegación de la separación de patrimonios entre la persona que no puede figurar en la entidad y una tercera interpuesta, que sí aparece, por razón de tener personalidad jurídica independiente, cuando tal separación es, en la realidad, una artimaña aparente que pretende obtener un fin espurio, como incumplir un contrato, eludir la responsabilidad contractual o extracontractual, aparentar insolvencia, o cumplir, en nuestro caso, y sólo formalmente, los rigurosos requisitos de la Ley que posibilitan beneficiarse de una exención tributaria.

Se prohíbe, por consiguiente, la prevalencia del escenario irreal que se ha creado si con ello se comete un fraude de ley o se perjudican intereses de terceros (SSTS de 16 de marzo de 1992 y 16 de febrero de 1994, y 8 de abril de 1996, Sala Primera). La teoría del “levantamiento del velo” (“lifting the veil” en la jurisprudencia norteamericana, que fue su primitiva creadora) tiene la intención de averiguar lo real en la escenificación de determinadas relaciones jurídicas aparentes que puedan implicar una frustración de los derechos de otras personas sean físicas o jurídicas; y a través de las mismas se pretende evitar una simulación, que signifique eludir el cumplimiento de determinados requisitos legales decidiéndose prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de buena fe (art. 7,1 CC), mediante la penetración en el “substratum” de las relaciones jurídicas escenificadas, con el fin de evitar que al abrigo de esa ficción o forma legal, se puedan perjudicar derechos

de terceros, como la Hacienda Pública, o bien ser utilizada como camino del fraude (art. 6,4 CC), en daño ajeno o de los derechos de los demás (art. 10 CE), es decir, de un mal uso de las personas realmente llamadas a representar a una entidad, o para ocultar a su verdadero titular, que no puede figurar como destinatario de los beneficios de la entidad, de un ejercicio antisocial de su derecho (art. 7.2 CC). En el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores consagrados en la Constitución Española (arts. 1,1 y 9,3), se ha decidido prudencialmente, y según los casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. 7,1 CC). SSTs. de 31 de octubre de 1996, 10 de febrero y 24 de marzo de 1997, 12 de febrero de 1993, todas ellas de la Sala Primera.

Es verdad, no obstante, que no cabe presumir la doctrina del "levantamiento del velo" a cualquier persona que perciba haberes de la entidad exenta de tributación, sino que realizándose un uso ponderado de la misma, ha de ser una técnica encaminada a averiguar la realidad subyacente en la entidad que se beneficia de la exención a fin de comprobar si al amparo de la separación de esferas jurídicas se articulan mecanismos, o aprovecha la cobertura formal, para defraudar a la Agencia Tributaria, en supuestos en los que que confiando en la apariencia y desconociendo las circunstancias concurrentes, interpone a terceras personas para vaciar con sus cargos contables, en principio legítimos, los beneficios de la entidad o sustituyendo a los representantes de ésta en dicha percepción, que no pueden serlo de modo formal, para no contravenir el requisito de ausencia de intereses económicos de la explotación. por sí mismos o a través de persona interpuesta.

El tercer requisito previsto en el nuevo número 3 de la Ley 37/1992, cuya literalidad es coincidente con el artículo 8.2 de su antecesora Ley 30/1985, es que los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, sus cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

No obstante, a continuación, en el párrafo siguiente se explicita:

"Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número 1, apartado 8.º, de este artículo".

En dicho número 1 del apartado 8 están, precisamente, las actividades de asistencia a la tercera edad.

Esta excepción de que las personas que podrían considerarse, por interpretación sistemática, personas interpuestas a la hora de tener interés en los resultados económicos de la explotación, no se aplica en aquellas situaciones en que tales personas sean destinatarias de las operaciones exentas, o que disfruten de condiciones especiales como beneficiarias de estas últimas.

Es decir, los socios, comuneros o partícipes de las Entidades o establecimientos, incluyendo, lógicamente, a los fundadores de la fundación, sus cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado, inclusive, pueden ser internos de la residencia o tener los oportunos descuentos por serlo, sin que se contravenga obligación tributaria de tipo alguno para que la exención por IVA sea respetada y aplicada.

Otro de los requisitos que no fue contemplado, inicialmente, en la primitiva ley del IVA de 1985, sino en su norma reglamentaria de desarrollo, en concreto, en el 14.2 del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (hoy derogado), conteniendo idéntica redacción que la que se acaba de transcribir, coincidente con la ley que desarrollaba, si bien se añadía, en el mencionado Reglamento, el siguiente tenor literal :

"Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en este reglamento, fundamentan la exención.

Ley 37/92, que derogó la precedente, de 1985, y que entró en vigor el 1 de enero de 1993, según su D. Final 2ª, reproduce, en su art. 20.Tres. de forma idéntica a esta última norma legal, los requisitos para reconocer la categoría de entidad o establecimiento de carácter social, si bien añade los dos párrafos siguientes:

“Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.”

Las dos primeras líneas remiten a la norma reglamentaria. Antes, el Reglamento citado, de 1985, hacía referencia a “la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal”, como lugar en el que solicitar el reconocimiento de la condición de entidades o establecimientos de carácter social.

La norma reglamentaria a la que remitía el precepto legal no era otra que el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, cuyo artículo 6 establecía :

“Las entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos.”

Las diferencias con respecto al Reglamento de 1985 son mínimas. Terminológicamente, la Delegación de Hacienda pasa a ser la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Otra novedad que cabía adivinar, respecto del régimen reglamentario anterior, era la de dotar de efectos retroactivos el reconocimiento de la Administración del carácter social de la entidad, a la fecha de la solicitud, por los interesados, de dicho reconocimiento por la Administración.

Vista dicha normativa, bajo uno u otro régimen jurídico del impuesto, parecía evidente que los interesados debían instar de la Administración tributaria correspondiente el reconocimiento de entidad o establecimiento «de carácter social», sin que, en consecuencia, fuera posible aplicar unilateralmente la exención por parte de los sujetos pasivos del impuesto sin dicho previo reconocimiento normativamente establecido y desarrollado.

Dicho carácter social se reconoce por la Ley, y se desarrolla por el Reglamento, a las Entidades que cumplan determinados requisitos, cuya verificación debe llevar a cabo la Administración para poder disfrutar de la exención impositiva correspondiente. Tal es el sentido literal y teleológico de dicha normativa, sin que pueda considerarse, bajo una u otra normativa, que el Reglamento realiza en este punto un desarrollo prohibido de la Ley que lo sustenta.

Una vez establecido en la Ley el beneficio tributario correspondiente, puede, perfectamente, la norma reglamentaria regular su desarrollo y aplicación al caso concreto.



No cabe presumir la doctrina del “levantamiento del velo” a cualquier persona que perciba haberes de la entidad exenta de tributación

Además, a partir del 1 de enero de 1993, es la propia Ley del IVA de 1992 la que instaba a solicitar tal reconocimiento, para mayor claridad, mientras que en la normativa anterior, tal obligación, si bien no se contiene en la propia Ley se establecía inequívocamente en el Reglamento del tributo de 1985, de forma válida para su exigencia y obligatoriedad.

Teniendo en cuenta, además, que tal «carácter social», del que deriva la exención en cuestión se determina por el cumplimiento de una serie de requisitos establecidos por la Ley, era razonable y lógico que hubiera de instarse en cada caso de la Administración el reconocimiento de tal carácter para poder aplicar dicha exención tributaria.

No se trataba, pues, de una exención que podía aplicarse directamente por los sujetos pasivos, conforme a su régimen jurídico visto, sino que, se reitera, requería solicitud a la Administración para su reconocimiento y posterior aplicación por el sujeto pasivo, aplicación que, lógicamente, no podía ir más allá del momento de su solicitud a la Administración, tal y como prevenía el artículo 6 del Reglamento de 1992.

Por último, si se acude a la jurisprudencia sobre la materia, puede observarse que se parte siempre de la solicitud correspondiente del reconocimiento de la exención, discutiéndose si procede o no tal reconocimiento a la vista de las circunstancias del caso y de los requisitos legales exigibles. Así cabe citar, por ejemplo, STS 23-9-02, 21-5-02, 31-1-02, 23-1-02 y 23-6-01., todas de la Sala Tercera. Sin que pueda suplir dicho reconocimiento la presentación por parte del sujeto pasivo de las correspondientes autoliquidaciones por IVA, Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de noviembre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª).

Este reconocimiento expreso de la calificación de entidad o establecimiento privado de carácter social, por parte de la Agencia Tributaria, para poder ser beneficiario de la exención del IVA, ya no es obligatorio desde el 1 de enero de 2013, por la modificación que se introdujo en el inciso final del número tres del artículo 20 de la Ley del IVA de 1992, redactado, con efectos desde 1 de enero de 2013,, por el artículo 68 de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.

Desde entonces establece:

“Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso”.

Esta modificación legal tuvo la correlativa transformación reglamentaria. De este modo, el artículo 6 del R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, alteró su redacción para que la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social no estuviera supeditado al reconocimiento expreso por parte de la Agencia Tributaria, lo que, no obstante, ya quedó claro en la reforma legal precedente de la ley del IVA de 1992, quedando dicha norma reglamentaria con la siguiente redacción tras la aprobación del número dos del artículo primero del R.D. 828/2013, de 25 de octubre :

"Artículo 6 Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social"

La calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del Impuesto, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior".

Conviene recordar que, tal y como se expresa este último inciso de la norma reglamentaria, del mismo estilo del mandato jurídico que el que contiene su correlativo número tres del artículo 20 de la Ley del IVA de 1992, el reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria de carácter de entidad o establecimiento privado de carácter social, tanto cuando dicha bendición formal era obligatoria, como cuando ya no lo es, tal y como se estableció en la STS de 3 de mayo de 1999 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), no comporta la concesión de una exención indiscriminada y sin reservas a las actividades de asistencia social tributarias de tal beneficio, sino que partiendo de la posibilidad de realizarlas, constriñe luego tal parabién a los supuestos previstos en los apartados del precepto legal y reglamentario anteriormente citado y no de modo automático, sino supeditado a la justificación de las condiciones y requisitos analizados que fundamentan la exención. Y ello aunque, en la actualidad, si así se solicita por el contribuyente, el reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria, tenga carácter vinculante.

2. La prestación de servicios de asistencia social a la tercera edad por entidades fundacionales u otras sin ánimo de lucro, y su exención en el impuesto de sociedades y tributos locales

El Artículo 9.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

Por su parte, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece en su artículo 2 que:

"Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones".

A su vez, y al igual que ocurre con la normativa del IVA, para la consideración de entidades de carácter social, el artículo 3 de esta Ley, establece los requisitos para que se consideren entidades sin fines lucrativos, estableciendo unos que deben cumplirse de manera simultánea.

Así, el primero de ellos, es que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción

de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

El artículo se refiere a la persecución de fines de interés General, ni siquiera que dichos objetivos sean ejecutados directamente por la propia entidad, pues pueden desarrollarse de modo indirecto tal y como estableció la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

Ahora bien, una cosa es que persigan fines de los enumerados en el ordinal primero del artículo 3 de la ley 49/2002, y otra diferente es que pueda acreditarse por la administración tributaria el fin lucrativo de la actividad desempeñada, siendo improcedente la exención practicada. Tal fue el caso de una entidad, de las del artículo 2 de la mencionada ley, cuyos fines sanitarios estaban al servicio de un laboratorio, STS de 10 de marzo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª); o al del departamento de sanidad autonómico, del que percibían los correspondientes honorarios de prestación sanitaria, en la STS 13 de octubre de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

En otras ocasiones, la jurisprudencia ha sido especialmente reticente a la consideración de interés general de aquella actividad objeto de exención cuyos destinatarios eran, principalmente, los asociados, aunque ello fuera fiscalmente posible por razón del objeto social desempeñado, ya que, en tales circunstancias no se trataba de fines de interés general sino de interés limitado. Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 2014 (en adelante SAN) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª).

Se trata, por lo tanto, de fundaciones de asistencia social, por lo que este primer requisito se cumple de manera inopinada, pues la asistencia a la tercera edad obedece a un fin de asistencia social evidente, actividad que el artículo 7 de Ley 49/2002, de 23 de diciembre, la reconoce como explotación económica exenta, precepto al que luego se hará referencia.

El segundo de los presupuestos que se establece en el mencionado artículo 3, es que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de sus rentas e ingresos.

Puede destinarse un 30% a fines diferentes a los de asistencia a la tercera edad. No estarán exentos aquellos ingresos que no se correspondan con el objeto social propio de la asistencia a la tercera edad, por mucho que sea facturado por la fundación que tenga dicho objeto. Así, STSJ Galicia de 30 de diciembre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª).

El 70 % de tales rentas e ingresos son enumeradas por el precepto y han de corresponderse con a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen. Estas son las que son objeto del presente estudio, consistentes en los ingresos obtenidos por los destinatarios de la tercera edad receptores de asistencia social, b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En éste cálculo 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.

No es, este último, un origen habitual de las rentas e ingresos provenientes de la asistencia social a personas de la tercera edad, sino el anteriormente enumerado.

La tercera fuente de ingresos, es la que la letra c) del artículo refiere a los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.



Una fórmula de percepción de haberes podría ser el establecimiento de un domicilio fiscal diferente para el patrono que el del domicilio social de la fundación, para poder percibir así gastos de locomoción y manutención en éste último, siempre en cuantía que no rebase la establecida en el artículo 9 del Reglamento del IRPF

Los gastos realizados para la obtención de dichos 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 su constitución o en un momento posterior.

Continúa estableciendo el precepto que las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas. Esto implica que los ingresos ajenos a las fuentes descritas anteriormente, no pueden ser destinadas libremente, sino que han de servir para aumentar el propio patrimonio de la fundación o las reservas de su balance de situación, lo que conlleva que siempre se encuentre presente la ausencia del ánimo de estas entidades.

Bien es cierto que el plazo para el cumplimiento de este requisito será 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.

El tercer condicionante exigible a la entidad sin ánimo de lucro es que la actividad realizada 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 por 100 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.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

También este requerimiento es más benigno que el establecido en el régimen impositivo del IVA antes estudiado, que no permite la coexistencia con otras actividades que hiciera presuponer un ánimo de lucro, ajenas a las de asistencia social que habían motivado la exención por este último tributo (STS de 23 de septiembre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

Otro presupuesto, similar al visto para la exención del IVA es que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean 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 para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Por lo tanto, una fórmula de percepción de haberes podría ser el establecimiento de un domicilio fiscal diferente para el patrono que el del domicilio social de la fundación, para poder percibir así gastos de locomoción y manutención en

éste último, siempre en cuantía que no rebase la establecida en el artículo 9 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo). El artículo 15.4 de la Ley de Fundaciones ya prevé el reembolso de los gastos en los que hayan podido incurrir el patrono, sin que por ello esté exenta de finalidad no lucrativa. El reintegro de tales dispendios tampoco haría perder la exención por IVA, cuando se compensan por debajo de los importes señalados en la norma reglamentaria aludida.

A continuación, viene la diferencia esencial con la normativa del IVA, cuando la Ley establece que “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.”

La interpretación sistemática de los requerimientos establecidos en los párrafos anteriormente descritos y el del número tres de la Ley 37/1992, permite reafirmarse en la tesis antes mantenida de que ningún representante fundacional puede tener interés en la participación de los resultados económicos de la fundación ni directamente ni a través de persona o entidad interpuesta.

La principal diferencia reside en que en el caso del impuesto de sociedades, se declara la posibilidad de que tales representantes, y con más razón sus familiares, puedan ser retribuidos por su propia prestación de servicios para la propia fundación, incluido el desempeño de un trabajo por cuenta ajena para la misma, sin que por ello se entienda que existe una participación en los resultados económicos de la entidad, previsión que no figura expresamente contemplada en la ley 37/1992.

Si el legislador hubiera querido que los patronos pudieran obtener rendimientos del trabajo en la fundación, sin que ello implicara interés en los resultados de la explotación económica del centro asistencial a la tercera edad, así lo habría hecho constar expresamente, a los efectos de no perder la oportuna exención, en el número tres del artículo 20 de la Ley del IVA de 1992.

Tampoco la ley del IVA 1985 y su norma reglamentaria de desarrollo, contemplaron esta posibilidad. Esta ausencia reguladora, en este aspecto, no puede tener otra finalidad que la de un mayor rigor en la exención del IVA para las entidades de asistencia social a la tercera edad que en la del impuesto de sociedades, reforzando así la absoluta ausencia de finalidad lucrativa de la fundación prestadora del servicio, así como de cualquier interés crematístico en los resultados económicos de dicha actividad, lo que se evidencia en los pronunciamientos jurisprudenciales reseñados para la exención del IVA, que no permiten ningún atisbo de interés económico, ni siquiera en los estatutos de la entidad, con independencia que cualquier beneficio monetario llegue o no al peculio de los socios o fundadores, de manera efectiva.

La ley no determina, no obstante, lo que ha de entenderse por retribuciones por la prestación de sus servicios, referidas a la cuantía límite de dichas retribuciones. En este sentido, parece razonable que no excedan de las cuantías establecidas en el convenio colectivo sectorial, antes citado, para los directores del centro asistencial, o de la categoría equivalente, dentro del grupo profesional en el que se encuadren aquéllos.

Una retribución superior al módulo establecido en el convenio colectivo haría presuponer, a mi juicio, un interés en los resultados económicos de la explotación, algo que la norma estudiada proscribiera.



Es necesario el expreso acogimiento a este régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, en el modelo censal correspondiente, momento a partir del cual podrá practicarse la exención en el impuesto de sociedades

Todo lo indicado, valdría tanto para los patronos, fundadores y socios como para los familiares de éstos. La percepción de haberes a través de éstos últimos o de persona o entidad interpuesta, distinta a los rendimientos de trabajo, con el límite indicado, implicaría el incumplimiento del requisito de total ausencia de interés en los resultados económicos de la explotación antes aludido, no pudiéndose aplicar la exención en el impuesto de sociedades.

Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Un supuesto de interposición prohibida a través de persona o entidad interpuesta es arrogarse parte de los resultados económicos de la fundación a través de retribuciones al propio fundador, patrono o a terceros próximos a ellos, por el cargo de administrador, de cualquiera de todos éstos, de las sociedades de capital en las que participe la fundación. Es lo que el número tres del artículo 20 de la ley del IVA de 1992, llama persona interpuesta para obtener resultados económicos de la explotación que no se reinviertan en la actividad objeto de exención, o lo que la Ley 49/2002 denomina personas (patronos, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno) que participan en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

El requisito 5º del artículo 3 de la Ley 49/2002, contiene una excepción para tales administradores, que también valdría para el supuesto del IVA, que es que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen, en cuyo caso el presupuesto exigido por la ley se entenderá cumplido.

Para que no tenga efectos en la imputación de rentas al administrador, a efectos de IRPF, el propio precepto advierte de que la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

Los requisitos 7º, 8º y 9º, son de carácter formal, los cuales podrían ser de aplicación a cualquier sociedad de capital.

Así, el requisito 7º, establece que tales entidades se inscriban en el registro correspondiente, que es el habilitado por la Comunidad Autónoma o en el Registro Estatal de Fundaciones si es una fundación de ámbito estatal o de implantación en más de una Comunidad Autónoma, aunque la inscripción en el registro autonómico haga innecesaria la inscripción en el estatal, de conformidad con la STS de 15 julio 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

El requisito 8º obliga a que se cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias. También, el 9º, que cumplan 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. Por último, 10º Que elaboren 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. Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

La ley remitió al reglamento el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse. Esta norma reglamentaria no es otra que el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003, 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.

Al margen de estos requisitos formales, es necesario el expreso acogimiento a este régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, en el modelo censal correspondiente (art 1.1 del RD 1270/2003), momento a partir del cual podrá practicarse la exención en el impuesto de sociedades, así se ha entendido jurisprudencialmente en STSJ Murcia de 31 de mayo de 2013 (Sala Contencioso Administrativo, sección 1ª); STSJ Aragón de 24 de abril de 2003, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

Otro de los requisitos, el relativo a las cautelas necesarias en caso de disolución de la entidad es el previsto en el número 6º que determina que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada 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 esta Ley, 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 a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Por último, el beneficio fundamental de la fundación dedicada a la asistencia a la tercera edad es la exención total de las rentas obtenidas por dicha actividad, tal y como previene la letra b del apartado 1º del artículo 7 de la Ley 49/2002. Lógicamente, la fundación ha de reunir todos los requisitos estudiados en el artículo 3 de la misma para considerarse entidad sujeta al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.

En materia de tributos locales, las entidades que disfruten de las correspondientes exenciones en el impuesto de sociedades tendrán la correlativa exención en el impuesto de bienes inmuebles de las que sean titulares, así como en el IAE, en relación con las actividades del mencionado artículo 7, y en el impuesto sobre incremento de valor de bienes inmuebles, en la transmisión de aquéllos que sean titulares (artículo 15 Ley 49/2002).

3. Aplicación de las exenciones tributarias de fundaciones de asistencia a la tercera edad, en las remuneraciones a satisfacer por el destinatario del servicio

Lo más habitual en las fundaciones estudiadas es que se materialice su objeto social a través de la prestación directa de servicios a personas de la tercera edad, bajo la fórmula de contraprestación directa de precio por tales destinatarios o, en su caso, mediante el pago por parte de la Administración Pública de plazas concertadas en las instalaciones de la solicitante.

No se trata, por lo tanto, de un servicio altruista, de benevolencia o caridad, sino que estamos ante una verdadera actividad empresarial que, aunque adoptara una forma jurídica fundacional o de asociación sin ánimo de lucro, su objetivo último sería la obtención de una contraprestación económica de los destinatarios del servicio o de terceros.

Estos supuestos ya han sido abordados por la jurisprudencia, negando la exención perseguida.

Así, en el caso concreto del impuesto de sociedades, se desestimó la exención de dicho impuesto, a una entidad sin ánimo de lucro, en forma de asociación, que realizaba asistencia a la tercera edad en sus instalaciones, facturando

el precio del servicio de forma directa o a los ancianos y sus familiares o a la administración autonómica con la que tenían el concierto de algunas de sus plazas asistenciales. Se trata de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 noviembre 2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

La fundamentación jurídica esgrimida en dicha sentencia, discurre sobre la competencia desleal que supone la concesión de tal régimen de exención fiscal en relación a las empresas competidoras del sector, ya que no pueden ofertar en las mismas condiciones de ventaja que las beneficiadas tributariamente, circunstancia que no acontece si dicha asistencia social se realizara de forma benéfica o altruista, pero al no ser así, la viabilidad de la exención que se somete a estudio resultaría inviable, por cuanto implicaría una competencia desleal con otros operadores económicos. Se dice en su FD quinto: “ya que la exención del gravamen en los rendimientos de la explotación económica es una excepción a la norma general, debiendo extremarse los mecanismos para impedir que los beneficios fiscales que se obtengan, derivados de esa explotación, se apliquen a beneficios mercantiles, evitando la competencia con aquellas otras entidades, con o sin ánimo de lucro, que han de satisfacer sus impuestos”

Se expresa también en la Sentencia mencionada que “para deslindar conceptos, conviene precisar que, aunque la competencia desleal implica discriminación, no toda discriminación es competencia desleal, de manera tal que, la discriminación tiene una dimensión conceptual más extensa que aquellas prácticas, por otra parte mencionadas en la Ley 16/89, de 17 de julio, de defensa de la competencia, violadoras del orden económico constitucional en el sector de la economía de mercado. Estas últimas, y solo estas últimas, caso de resultar acreditadas, serían las que, en rigor, impedirían la aplicación de la exención fiscal que reclama la actora. Toda exención fiscal implica un incentivo a determinada actividad y todo incentivo fiscal supone, naturalmente, una posición ventajosa respecto de aquellos sujetos o actividades que, según la norma, no tiene derecho a gozar de dicho incentivo o ventaja”.

En efecto, las actividades de asistencia a la tercera edad (residencias de ancianos) “se ejercen en condiciones de libre concurrencia con otras entidades del mismo sector económico, por lo que la concesión del beneficio solicitado supondría otorgar a la Fundación una posición de ventaja frente a sus competidores en el ámbito tributario, tanto las actuales como las que en el futuro pudieran surgir, con o sin ánimo de lucro, introduciendo un factor de desigualdad en el juego de la libre competencia, pues aquellas empresas estarán discriminadas en las referidas actividades frente a la hoy recurrente...”

En suma, todas las actividades asistenciales que ofrece la recurrente se pueden prestar por entidades del mismo sector, es decir, no se dirigen a sectores genéricos de población o entrañan materias específicas que no tengan garantizada su cobertura por el resto de empresas dedicadas a tales fines, por lo que la concesión de la exención a la hoy recurrente colocaría a éstas en una situación de desventaja”.

“De aceptarse el planteamiento del término “competencia desleal” como derivado de la infracción de leyes o contrario a las exigencias de la buena fe, todo ello al amparo de la Ley 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal, se determinaría la imposibilidad de aplicar el artículo 48.2 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, puesto que en ningún caso, y no solamente en la actividad desarrollada por la asociación actora, la concesión de la exención podría generar la existencia de competencia desleal, en los términos regulados en la mencionada norma legal.”

Podría contestarse a los argumentos citados en la mencionada Sentencia que el requisito del disfrute de la exención no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad, venía regulado en el artículo 48.2 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, precepto éste que resultó derogado por la Ley 49/2002. No obstante, este requisito permanece implícitamente vigente, a mi juicio. En primer lugar, porque la Ley 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal, continúa vigente, luego si la prestación de servicios de asistencia a la tercera edad por una fundación, beneficiaria de la exención por impuesto de sociedades, a cambio de una prestación económica de sus destinatarios o de la Administración Pública concertante era competencia desleal, al tiempo de dictarse esta sentencia,

también lo será ahora, por lo que el requisito, de no ser impuesto expresamente por la derogada Ley 30/1994, se entiende aplicable de la interpretación sistemática de la Ley 3/1991, de competencia desleal, no derogada.

En segundo lugar, porque la expresión “no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad”, aparece ahora en el artículo 3 de la Ley 49/2002, requisito 3º, con la literalidad “no vulneren las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad”. Es cierto que esta última exigencia se refiere al desarrollo de explotaciones económicas no exentas que no excedan del 40% de los ingresos totales de la entidad. Pero, si la realización de actividades económicas no exentas no puede vulnerar las normas de defensa de la competencia, lo cual no parece probable al no disfrutarse de ningún incentivo fiscal por tales actividades, concurriendo de este modo con el resto de empresas del sector en igualdad de condiciones, con mayor razón puede vulnerarlas el desempeño de actividades objeto de exención, como las de asistencia social a la tercera edad, que de conformidad con la Sentencia mencionada sí resultarían vulneradas porque concurrirían con las demás empresas del sector en unas condiciones fiscales mucho más ventajosas.

Los posicionamientos jurisprudenciales que observaron competencia desleal, y desestimaron la exención del impuesto de sociedades, en explotaciones económicas no altruistas o de beneficencia, financiadas directamente por los destinatarios del servicio o por terceros, han sido diversas. Entre ellas; SAN, de 21 de febrero de 2002, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª); SAN de 24 de octubre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), SAN de 16 de octubre de 2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), SAN de 25 de noviembre 2004 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Ciertamente es que todas ellas se dictaron en relación a supuestos en los que estaba vigente el mencionado artículo 48.2 de la Ley 30/1994, y provenían del mismo órgano judicial, sala y sección, criterio que, a mi juicio, debe imponerse judicialmente, sin perjuicio de que recaigan, en su caso, en un futuro, pronunciamientos judiciales divergentes del Tribunal Supremo.

Pero la razón principal para negar beneficios tributarios a las fundaciones de asistencia social a personas de la tercera edad, bajo contraprestación económica de éstas últimas, es que no ostentan la condición de entidad de asistencia social, por dicha forma de remuneración en tales explotaciones empresariales. Tal condición de entidad de asistencia social es un requisito esencial, tanto en la Ley del IVA (artículo 20.1. 8º), como en la Ley 49/2002, (artículo 3, 1º).

La exención tributaria, tanto por IVA como por IS, como por los tributos locales mencionados, no alcanza, por consiguiente, a cualesquiera servicios se presten a las personas de la tercera edad, sino que ha de tratarse de prestaciones de servicios «...de asistencia social».

El concepto de prestación de asistencia social se recoge en el artículo 64.1 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que establece que “la Seguridad Social, con cargo a los fondos que a tal efecto se determinen, podrá dispensar a las personas incluidas en su campo de aplicación y a los familiares o asimilados que de ellas dependan los servicios y auxilios económicos que, en atención a estados y situaciones de necesidad, se consideren precisos, previa demostración, salvo en casos de urgencia, de que el interesado carece de los recursos indispensables para hacer frente a tales estados o situaciones...”.

El Tribunal Constitucional también ha abordado el concepto de asistencia social en sus sentencias 76/1986, de 9 de junio (F. 11) y 239/2002, de 11 de diciembre (F. 5), que señalan que “la noción material de «asistencia social» no está precisada en el Texto constitucional, por lo que ha de entenderse remitida a conceptos elaborados en el plano de la legislación general, que no han dejado de ser tenidos en cuenta por el constituyente. De la legislación vigente se deduce la existencia de una asistencia social externa al Sistema de Seguridad Social y no integrada en él... Esta asistencia social aparece como un mecanismo protector de situaciones de necesidad específicas, sentidas por grupos de población a los que no alcanza aquel sistema y que opera mediante técnicas distintas de las propias de la Seguridad Social...”.



La exención tributaria, tanto por IVA como por IS, como por los tributos locales mencionados, no alcanza, por consiguiente, a cualesquiera servicios se presten a las personas de la tercera edad, sino que ha de tratarse de prestaciones de servicios «...de asistencia social»

La Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en informe de 23 de junio de 1995, citado por la Resolución de la Dirección General de Tributos número 451/2003, de 28 de marzo, sobre la base de la normativa estatal y autonómica y doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia, entiende por asistencia social “el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social...”.

En todas las anteriores definiciones aparece como idea consustancial al concepto de prestación de asistencia social el elemento de un estado de necesidad o una situación de carencia de recursos.

Por tanto, la exención tributaria, de todos los impuesto reseñados, que ahora se examina, alcanza a las prestaciones de servicios de asistencia social a la tercera edad, solamente, tal y como han quedado definidas dichas prestaciones con el carácter de asistencia social dispensadas en estados de necesidad y otras situaciones carenciales.

La mejor prueba de que no cualquier servicio a la tercera edad está exento del IVA; sino únicamente aquellos que quepa integrar en el concepto del asistencia social, se encuentra en que la propia Ley 37/1992, que contempla la existencia de servicios prestados a la tercera edad a los que no resulta de aplicación tal exención y que tributan al tipo privilegiado del 10% (artículo 91, dos, 7º LIVA).

Precisamente en base a la inexistencia de asistencia social, como respuesta a una verdadera situación de necesidad o carencial, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2006 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), negó la exención tributaria por IVA, aplicable también al resto de tributos en los que se requiere que se trate de servicios de asistencia social, a una entidad de asistencia a la tercera edad en la que parte de sus ingresos por explotación económica de una residencia de la tercera edad, los obtenía del pago de los propios clientes o de la Administración concertante.

Así, dice “en el caso de autos, la asociación recurrente, al lado de su actividad asistencial a la tercera edad, que no se discute, también presta servicios a personas mayores que no pueden considerarse servicios de «asistencia social», en el sentido antes expuesto, por cuanto no existe la situación de carencia. Tales servicios se prestan en el marco de lo que la propia recurrente denomina «contratos privados», en los que el demandante del servicio elige quien va a prestarlo, en un mercado en el que existe competencia de ofertas y lo retribuye.

Por lo tanto, en estos casos no existen situaciones de carencia, al menos en el sentido económico, pues los demandantes de la prestación de servicios se encontraban en situación de retribuirlos, como efectivamente hicieron.

Como dice el TEAC en su Resolución impugnada, aunque no exista ninguna dificultad en extender el concepto de carencia además de a los supuestos de falta de recursos económicos, a otros supuestos de orden físico o psicológico, en este caso la inspección ha acreditado que los servicios prestados lo eran mediante precio, mientras que la asociación recurrente no ha acreditado por su parte la concurrencia del requisito de tratarse de prestaciones de asistencia social, estos es, dispensadas en situaciones carenciales no sólo económicas, sino también de orden físico o psicológico, como le correspondía por las reglas que reparten la carga de la prueba”

Es decir, el cliente final de la fundación, es el que elige y paga su propia residencia, lo que aleja el válido acogimiento del término "asistencia social", al no tratarse de una situación de necesidad o de carencia de recursos, ni tampoco como respuesta altruista a situaciones de orden físico o psicológico, con independencia de la situación económica de quienes las padecen.

Por todo ello, la exención fiscal a fundaciones de asistencia social a la tercera edad, prevista en la ley tributaria, revela una complicada aplicación práctica, pues la mayor parte de dichas entidades se constituyen con una finalidad última de recibir una contraprestación directa de sus residentes, electores también directos de aquéllas, al margen de la situación carencial de estos últimos.



