

GRUPO DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

**PROPUESTA PARA LA CONSOLIDACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS
ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO**

**ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES
JULIO 2021**

1. La fiscalidad de las entidades sin fines de lucro en el contexto europeo e internacional.

Desde la perspectiva comparada, si miramos al ámbito europeo constatamos que todos los países, con contadas salvedades, cuentan con un régimen de exención tributaria total o parcial, pero específico, para las entidades sin ánimo de lucro y generalmente también para sus donantes y quienes colaboran con ellas¹.

Asimismo, en el ámbito de la Unión Europea se reconoce la singularidad y el potencial de la Economía Social y del Tercer Sector, tanto por su peso económico como por el papel que desempeñan estas entidades en la prestación de servicios sociales, sanitarios y culturales en colaboración con los poderes públicos y como parte del Estado del Bienestar. Así lo ponen de manifiesto, entre otros, el Plan de Acción para la Economía Social² o cierta normativa como la de contratación pública y sus directivas, que otorgan a estas entidades un régimen especial ligado al régimen de los servicios sociales de interés general.

También es importante destacar el *Dictamen sobre la Filantropía Europea: un potencial sin explotar (2019/C 240/06)* del Comité Económico y Social Europeo³, que reconoce el papel de las entidades sin fines de lucro para llegar allí donde ni el Estado ni el mercado llegan, además de representar una forma de participación y cohesión social. Entre sus recomendaciones y conclusiones el CESE “reconoce plenamente el valor añadido complementario e innovador que la filantropía puede aportar a la cohesión social al impulsar valores comunes y hacer que nuestra sociedad sea más resiliente” y recomienda que los Estados miembros “reconozcan la filantropía como una forma de demostrar el compromiso y la participación de la sociedad, creen un espacio para la filantropía y colaboren con los agentes filantrópicos mediante iniciativas, legislativas o no legislativas, adecuadas”. Asimismo, considera “que los Estados miembros deberían reforzar el estado del bienestar, el modelo social europeo y los sistemas de protección social, sobre la base de la justicia fiscal y políticas de empleo eficaces. Esto mejorará la complementariedad y la capacidad de las organizaciones filantrópicas para satisfacer las necesidades reales de las personas más vulnerables y para abordar cuestiones que no quedan plenamente cubiertas por

¹ <https://www.philanthropyadvocacy.eu/legal-environment-for-philanthropy-in-europe/>

² <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1537&langId=en>

³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018AE5416&from=EN>

las instituciones públicas o por el sector privado”. Más aún, añade que, dado que la libre circulación de capitales es un aspecto esencial del mercado único de la UE, “garantizar la aplicación jurídica y práctica de esta libertad fundamental, emparejada con el principio de no discriminación para facilitar las donaciones e inversiones filantrópicas transfronterizas, debería ser una prioridad para la UE y los Estados miembros”.

Por último, la OCDE, en su estudio “Taxation and Philanthropy”⁴, publicado a finales de 2020, realiza un análisis minucioso de los distintos sistemas de incentivación fiscal de la filantropía y de los argumentos a favor o en contra, concluyendo que la mayoría de los países, en la práctica, coinciden en que merece la pena dar un trato diferenciado a la filantropía con el fin de incentivarla. De acuerdo con este estudio puede concluirse que no existe una oposición a la incentivación de la filantropía, sino que los Estados, al incentivarla, deben tener en cuenta qué objetivos de política pública persiguen y, consecuencia de ello, qué elementos deben jugar o ser elegidos a la hora de conformar esos regímenes: cuestiones como los criterios de “elegibilidad” de los fines protegidos, si optar por un sistema de deducción o de crédito fiscal o si aplicar porcentajes o límites a las deducciones y cómo, son algunas de las cuestiones que se deben considerar. Partiendo del trato diferencial y favorable que casi todos los países reconocen a las entidades filantrópicas, el informe señala que lo que debe valorarse es el alcance y la modulación del régimen de exención que puede alcanzar a las actividades “económicas” y “no económicas”.

También identifica como uno de los retos la necesidad de simplificar los sistemas de exención, tanto para donaciones monetarias como no monetarias, o la introducción de los sistemas de “payroll giving”, que permite la deducibilidad directa en la fuente de ingresos del donante. Reconoce, por tanto, fórmulas innovadoras, algunas de las cuales no han sido introducidas aún en nuestro país. También aboga por la eliminación de restricciones fiscales a las donaciones y la actividad transfronteriza del sector no lucrativo. El informe no deja de lado la supervisión y la transparencia del sector no lucrativo o del régimen de exención: la rendición de cuentas, la existencia de un registro público de entidades filantrópicas, la supervisión - recomendando la combinación de expertos fiscales y expertos en las áreas de actividad de las entidades filantrópicas - y la eliminación de abusos del régimen de exención o de sistemas de elusión fiscal.

⁴ <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-taxation-and-philanthropy.pdf>

2. La fiscalidad de las entidades sin fines de lucro en España.

El régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro es un régimen consolidado en nuestro país. Partiendo de la *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General*, que integró y completó las lagunas que dejó la reforma tributaria de 1978 para estas entidades, el régimen se consolidó con la vigente *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*. Asimismo, la diferenciación del régimen fiscal de las denominadas entidades parcialmente exentas respecto del régimen general de otras personas jurídicas se ha mantenido en las sucesivas reformas del Impuesto sobre Sociedades y se recoge, como es sabido, en el artículo 9, apartados 2 y 3, de la *Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, que remiten al título II de la Ley 49/2002 y al régimen de entidades parcialmente exentas en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de la ley del impuesto, respectivamente.

El régimen del título II de la Ley 49/2002 se fundamenta en el reconocimiento de la ausencia de ánimo de lucro, no de renta, de estas entidades. Como señala la propia exposición de motivos *“se fijan unas normas generales en virtud de las cuales se establece el concepto de entidad sin fines lucrativos a efectos de esta Ley ...La justificación de estos requisitos obedece a la intención de asegurar que el régimen fiscal especial que se establece para las entidades sin fines lucrativos se traduce en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general”*.

Es un régimen en el que no basta la forma civil no lucrativa, sino que son necesarios algunos requisitos materiales que han sido ampliamente interpretados y desarrollados por la doctrina administrativa tributaria y por los tribunales.

Además, no debe olvidarse que el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro se concibe y está ligado al desarrollo del derecho de fundación para fines de interés general reconocido en el artículo 34 de la Constitución. La Ley de 1994 contenía el régimen sustantivo y fiscal y, aunque en el año 2002, se separaron en dos normas diferentes, se conciben como un todo que desarrolla el citado derecho que, como tal, y por dirigirse a los fines de interés general, merece la protección de los poderes públicos y se hace extensivo a otras entidades como las asociaciones de utilidad pública u otras entidades singulares que merecen la misma protección.

Con posterioridad, otras normas no fiscales han dado carta de naturaleza y reconocido ciertas especificidades - también unidas a la ausencia de ánimo de lucro y a la ausencia de una estructura de capital - a fundaciones, asociaciones y otras entidades. Es el caso de la *Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social* y la *Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social*.

El régimen de fiscal de las entidades sin fin de lucro, en particular el régimen de exención de la Ley 49/2002, está ligado al cumplimiento de una serie de obligaciones de rendición de cuentas, derivadas, por una parte, del régimen administrativo de las entidades que se reconocen formalmente como entidades sin ánimo de lucro - en el caso de las fundaciones se trata de entidades supervisadas - y, por otra, al cumplimiento de una serie de obligaciones fiscales formales.

Asimismo, el régimen de exención de la Ley 49/2002, aun considerándose en ocasiones como un régimen de exención total, no es tal, pues no están exentas la totalidad de las rentas. La exención de las actividades económicas, por ejemplo, se condiciona a la coincidencia con el fin fundacional y la inclusión en una lista de números clausus de las actividades exentas: sociales, educativas, de cooperación al desarrollo, culturales, de investigación, etc.

3. Conclusiones y propuestas.

Una fiscalidad y un sistema tributario que reconozca la especificidad de las entidades sin fin de lucro y de las aportaciones filantrópicas de personas físicas y jurídicas, como han expresado organismos internacionales, no se opone a un sistema tributario moderno y eficiente. Al contrario, formaría parte de un sistema fiscal que contribuya a un crecimiento inclusivo y sostenible.

Por ello, la Asociación Española de Fundaciones considera que una reforma de nuestro sistema tributario debería:

- a. Mantener un régimen específico de exención para las entidades sin fines de lucro que, como la actual Ley 49/2002, combine la forma jurídica no lucrativa y el cumplimiento de una serie de requisitos materiales, de transparencia y rendición de cuentas. No obstante, sería necesario revisar algunos de estos requisitos y realizar algunos ajustes en la norma.

Entre las modificaciones que se hacen necesarias se encuentra la de adaptar nuestra legislación a los derechos y libertades comunitarias y a las recomendaciones internacionales, de forma que se elimine la discriminación que sufren las entidades sin fines de lucro de otros países en su tributación en España y los donantes que realicen aportaciones a entidades sin fin de lucro también de otros países. Todo ello de acuerdo con los criterios de comparabilidad expresados por la jurisprudencia comunitaria e interna.

- b. Mantener un régimen de exención parcial, diferenciado de las sociedades, para aquellas entidades no lucrativas que no cumplieran los requisitos de elegibilidad y no pudieran acogerse al régimen especial. Actualmente contamos con el régimen de entidades parcialmente exentas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que sería necesario revisar dado que, conforme ha ido evolucionando la fiscalidad de las sociedades, ha quedado como un régimen más desfavorable en algunos casos que el de las empresas mercantiles.
- c. Mantener, mejorar y modernizar el régimen de incentivos fiscales al mecenazgo, para incorporar nuevas formas de colaboración de la sociedad y las empresas con las entidades sin ánimo de lucro y realizar algunos ajustes que favorezcan la seguridad jurídica.

Sobre la AEF

La Asociación Española de Fundaciones (www.fundaciones.org) es una asociación privada e independiente, declarada de utilidad pública y de ámbito nacional. Agrupa a más de 800 fundaciones españolas de las más diversas dimensiones, finalidades y ámbitos de actuación. Es la entidad más representativa del sector a nivel nacional, y la segunda más importante de Europa en número de asociados. Su misión es trabajar en beneficio del sector fundacional, en pro de su desarrollo y fortalecimiento, haciendo uso de los principios de independencia, profesionalidad, transparencia y sostenibilidad.

El sector fundacional español en cifras

De acuerdo con los últimos datos disponibles, el sector fundacional español:

- Está formado por alrededor de 9.218 fundaciones activas
- Emplea en torno a 270.000 trabajadores
- Constituye el 0,8% del PIB español
- Genera un gasto superior a los 8.500 millones de euros.
- Atiende a 43,7 millones de personas (beneficiarios)
- Realiza actividades en ámbitos diversos de interés general: social, educativo, medioambiental, de investigación o cultural, entre otros.

<https://conocerelsector.fundaciones.org/>