



El régimen sustantivo y tributario de las fundaciones y asociaciones de ámbito estatal: un análisis comparativo

Héctor de Urrutia Coduras

Asociado Senior

hector.deurrutia@cuatrecasas.com

I. Introducción

Comencemos por el principio. Cuando una persona física se plantea “hacer el bien”, o cuando una empresa quiere desarrollar la responsabilidad social corporativa y demostrar su compromiso con cuestiones de interés general, uno de los principales dilemas que surge es qué forma jurídica es la más adecuada para llevar a cabo los fines y actividades que se tenga intención de realizar.

En lo que se denomina comúnmente como el “tercer sector”, la persona o empresa que haga dicha reflexión podrá encontrar formas organizativas diversas tales como, entre otras, asociaciones, fundaciones o mutuas, pero todas ellas tienen un nexo común, son entidades dotadas de forma jurídica y una determinada organización que carecen de ánimo de lucro.

El presente artículo analizará el régimen sustantivo y fiscal, dentro del sector no lucrativo, de las dos formas jurídicas más representativas del mismo, estas son las fundaciones y las asociaciones.

II. Los conceptos jurídicos de asociación y fundación. Principales diferencias

Comenzando por la figura de la asociación, podríamos definir la misma como una organización constituida sin ánimo de lucro por tres o más personas para la realización de un fin común lícito, que podrá ser de interés general o particular.

Una fundación es también una organización sin ánimo de lucro que se constituye por una persona o personas, pero con la afectación de un patrimonio inicial a la realización de un fin, que necesariamente deberá ser de interés general.

En las definiciones de ambas formas jurídicas ya podemos encontrar dos diferencias notables, pero para una mejor comprensión, a continuación se sintetizarán sus principales aspectos diferenciadores:

- **Fundadores:** pueden ser personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, pero mientras que una fundación puede ser constituida por una única persona (el llamado “fundador”), para la constitución de una asociación se requieren como mínimo tres personas.



- **Fines:** una de las diferencias más importantes se encuentra en este punto, pues si bien una fundación debe perseguir fines de interés general, una asociación puede perseguir cualquiera que sea admisible en derecho, ya sea de interés general (p. ej., la lucha contra el cáncer) o particular (p. ej., una asociación gastronómica de acceso exclusivo a los socios).
- **Financiación inicial:** para constituir una fundación se requiere aportar un capital mínimo, llamado dotación fundacional inicial, con un valor económico que alcance los 30.000,00 euros (puede ser dineraria o en especie). En cambio, la constitución de una asociación no requiere de una aportación económica mínima, aunque nada prohíbe hacerlo.
- **Forma de constitución y personalidad jurídica:** la constitución de una fundación, ya sea por actos «inter vivos» o «mortis causa», se debe hacer en escritura pública y la entidad no adquiere personalidad jurídica hasta su inscripción en el Registro de Fundaciones (carácter constitutivo). Por el contrario, una asociación se puede constituir en documento público o privado y adquiere dicha personalidad con la firma de su acta fundacional (su inscripción en el registro es meramente declarativa).
- **Órganos de gobierno:** una fundación estará gobernada por un órgano colegiado denominado Patronato, mientras que en una asociación existe un órgano supremo de gobierno, la Asamblea General, integrada por todos los asociados, y otro órgano de representación, denominado habitualmente Junta Directiva, que lleva el día a día de la entidad y cuya gestión está fiscalizada anualmente por la Asamblea.
- **Aplicación de ingresos:** la ley obliga a las fundaciones a destinar en un plazo determinado, como mínimo, el 70% de sus ingresos netos anuales al cumplimiento de sus fines de interés general. En cambio, para una asociación no existe porcentaje obligatorio de aplicación de ingresos.

¿Y en lo relativo a su régimen fiscal? ¿Tributa diferente una asociación en comparación con una fundación? En el siguiente apartado analizaremos esta cuestión.



III. El régimen fiscal de una asociación en comparación con el de una fundación

a) Introducción

Si la persona o empresa que citábamos en la introducción de este artículo hiciese, con base en las diferencias que acabamos de señalar, la reflexión de cuál es la forma jurídica más adecuada para desarrollar fines de interés general, en principio se tendería a pensar que la asociación es la forma jurídica más apropiada. En efecto, una asociación adquiere personalidad jurídica simplemente con la firma en documento privado del acta fundacional, no requiere de fondo social mínimo para su constitución y tampoco la ley le obliga a destinar en un determinado lapso temporal un porcentaje mínimo al cumplimiento de sus fines.

Sin embargo, es en el régimen fiscal que resultará de aplicación a la fundación o a la asociación que se constituya donde se puede encontrar una diferencia que puede condicionar la decisión final.

b) Regímenes fiscales aplicables

Desde un punto de vista fiscal, excluyendo las regulaciones forales, nuestro ordenamiento jurídico reconoce actualmente una especial protección fiscal a determinadas entidades sin ánimo de lucro a través de dos regímenes:

- Por un lado, el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, “Ley 49/2002”), que es el régimen que otorga mayores beneficios fiscales a todas aquellas entidades que, cumpliendo una serie de requisitos, decidan acogerse al mismo a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036).
- Por otro lado, al resto de entidades que, o bien no puedan, o bien decidan voluntariamente no aplicar el régimen de la Ley 49/2002, les resultará automáticamente de aplicación el régimen de entidades parcialmente exentas, regulado principalmente en los artículos 109 a 111 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “LIS”).

c) El régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 versus el régimen de entidades parcialmente exentas

Centrándonos en el régimen fiscal de la Ley 49/2002, las entidades beneficiarias del mismo se encuentran recogidas en su artículo 2, así como en determinadas disposiciones adicionales. Así, y a los efectos que aquí interesan, podrán aplicar este régimen las fundaciones y las asociaciones, pero en este último caso solamente las que hayan sido declaradas de utilidad pública. Es precisamente aquí donde se produce la gran diferencia en lo relativo al régimen fiscal que pueden aplicar unas y otras.



En efecto, la declaración de utilidad pública de una asociación es un procedimiento administrativo complejo que requiere, entre otros requisitos: (i) que la asociación lleve, como mínimo, 2 años constituida, inscrita y en funcionamiento; (ii) que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general y; (iii) que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados. Al requerir dicha declaración un informe previo emitido por el Ministerio de Hacienda, documento que tiene carácter vinculante, son muchas las asociaciones que no obtienen dicha declaración y que se ven obligadas, las que deciden hacerlo, a llevar su caso incluso ante el Tribunal Supremo.

Estar en el régimen de la Ley 49/2002 conlleva, de forma resumida por razones de espacio, poder aplicar los siguientes beneficios fiscales:

- A efectos del Impuesto sobre Sociedades, la fundación o la asociación declarada de utilidad pública únicamente tributará por los beneficios provenientes de las explotaciones económicas no exentas, siendo el tipo de gravamen en ese caso del 10%. El resto de rentas, tales como donativos, intereses de una cuenta corriente, las rentas por el alquiler de un inmueble o los dividendos de unas acciones cotizadas, estarán exentos de tributar. Además, las rentas exentas no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta.
- A efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estarán exentas de sus tres modalidades las entidades acogidas al régimen de la Ley 49/2002.
- En tributos locales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, las entidades acogidas también estarán, con carácter general, exentas de pagarlos.

Sin embargo, una asociación de reciente constitución no podrá aplicar este régimen fiscal, sino únicamente el de entidades parcialmente exentas, que le otorgará beneficios fiscales solamente en el Impuesto sobre Sociedades mediante la exención de algunas rentas, pero que en todo caso será menos beneficioso que el previsto en la Ley 49/2002. Tal y como está regulado este segundo régimen en la LIS, una asociación deberá tributar por ejemplo al tipo del 25,00% por los beneficios provenientes de las rentas que obtenga por el alquiler de un inmueble de su propiedad, por los intereses de un depósito a plazo fijo o por el desarrollo de cualquier tipo de actividad económica, incluso si se desarrolla en cumplimiento de sus fines estatutarios.

Para que el lector comprenda mejor lo que supone para una asociación de reciente constitución no estar en la Ley 49/2002, traeremos a colación el caso que planteó una asociación ante la Dirección General de Tributos en la consultante vinculante nº V0485-11, de 28 de febrero. Dicha consulta fue planteada por una asociación, cuyo objeto social consistía en la organización de



eventos culturales y que tenía como actividad exclusiva la organización de una serie de actuaciones musicales y teatrales gratuitas, sin cobrar precio alguno al público asistente.

Las actuaciones se podían financiar con patrocinio de entidades privadas o vía subvenciones concedidas por instituciones públicas. Si bien dicho centro directivo tuvo en cuenta que la actividad de la asociación se realizaba con carácter gratuito, consideró que la misma implicaba la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en el mercado mediante la prestación de determinados servicios (una actividad económica en definitiva), por lo que concluyó que los ingresos obtenidos en el marco del patrocinio cultural, así como las subvenciones concedidas por instituciones públicas, debían tributar a efectos del Impuesto sobre Sociedades al tipo del 25%.

Finalmente, y como último punto diferenciador a destacar, de gran relevancia para toda entidad sin ánimo de lucro que pretenda captar recursos privados con los que llevar a cabo sus actividades, toda fundación o asociación declarada de utilidad pública que aplique el régimen de la Ley 49/2002 podrá conceder adicionalmente incentivos fiscales a sus mecenas, ya sean estas personas físicas o jurídicas. En cambio, una asociación de reciente constitución que tribute bajo el régimen de entidades parcialmente exentas no podrá conceder dichos incentivos, no dando derecho a desgravación fiscal los donativos o cuotas que reciba de sus asociados.

IV. Conclusión

Tal y como se ha podido comprobar a lo largo del presente artículo, tanto en régimen sustantivo como tributario existen diferencias entre fundaciones y asociaciones. Si bien la elección de una u otra forma jurídica no debería basarse exclusivamente en motivos fiscales, cabe reconocer que, actualmente, estar o no en el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 puede condicionar la estrategia de mecenazgo que pretenda llevarse a cabo y, por tanto, a la viabilidad económica de la entidad.