

## **LAS ASOCIACIONES Y LA REFORMA FISCAL 2015**

Alejo Hernández Lavado  
Universidad de Extremadura  
**Presidente Asociación Amigos Museo Vostell-Malpartida**  
*ahernlav@gmail.com*



Trujillo, A. Hernández. Acuarela

### **Introducción**

El art. 22 de la Constitución establece el reconocimiento del derecho de asociación, como derecho fundamental. El ejercicio del derecho FUNDAMENTAL de asociación y la democracia tienen una conexión directa, que hace que se pueda medir el nivel democrático de un país en proporción al ejercicio del derecho de asociación. Por ello cuando una autoridad restringe o limita el derecho de asociación está limitando la democracia, porque entre otras cosas las asociaciones coadyuvan con el Estado en la consecución de fines de interés general, que el Estado directamente no alcanza a satisfacer.

La regulación básica del derecho fundamental de asociación lo encontramos en las siguientes normas:

- 1.-Constitución Española Art. 22.
- 2.-Declaración Universal de los Derechos Humanos artículos 20 y 21-.
- 3.-Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, -artículo 11-.
- 4.-Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos,
- 5.-Resolución de la Comunidad Europea, de 13 de marzo de 1987, sobre las asociaciones sin fines de lucro
- 6.-Convenio-Marco Europeo, sobre cooperación transfronteriza entre Comunidades o Autoridades territoriales
- 7.-Ley Orgánica 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación
- 8.-Ley Orgánica 10/1995, Código Penal -artículos 510 al 521-
- 9.-Real Decreto 1740/2003,
- 10.-Real Decreto 1497/2003, Registro Nacional de Asociaciones

### **¿Qué son las asociaciones sin ánimo de lucro?**

Las asociaciones sin ánimo de lucro son entidades que persiguen fines de interés general sin ánimo de lucro, o sea sin reparto de beneficios. Su régimen jurídico-tributario en el impuesto de Sociedades ha sufrido cambios importantes por la reforma fiscal que ha entrado en vigor en el año 2015. Estos cambios se han producido a través 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 y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, fundamentalmente.

Hay que distinguir dos tipos de asociaciones sin ánimo de lucro:

- 1.- Asociaciones acogidas al régimen fiscal de la ley 49/2002, que son las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplen los requisitos del art. 3 Ley 49/2002.
- 2.- Y las asociaciones parcialmente exentas. De conformidad con el art. 9.3 del vigente impuesto de sociedades, son las asociaciones sin ánimo de lucro que no están incluidas en el apartado anterior, o sea que no han sido declaradas de utilidad pública, o no cumplen alguno de los diez requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley 49/2002.

Ambas entidades están parcialmente exentas del impuesto de sociedades pero en condiciones diferentes, mucho mejores las primeras, que evidentemente cumplen unos criterios (declaración de utilidad pública, etc.) más exigentes.

Conforme a los últimos datos publicados por el Ministerio del Interior en España en el año 2013 existían 44.485 asociaciones, de la cuales casi la mitad, o sea exactamente 19.359 eran culturales o ideológicas.

TABLA 9. ASOCIACIONES EN ACTIVO, DE TODAS LAS SECCIONES, POR GRANDES GRUPOS DE ACTIVIDAD Y FECHA DE ALTA

	Culturales e ideológicas	Deportivas, recreativas y jóvenes	Deficiencias y enfermedades	Económicas y profesionales	Familiares, consumidores y tercera edad	Femeninas	Acción sanitaria, educativa y social	Educativas	Vecinales	Varias	Total
< 1991	3.194	519	191	1.221	170	65	382	205	48	643	6.638
1991	456	81	19	154	19	17	55	19	6	81	907
1992	371	76	7	117	21	7	59	21	12	59	750
1993	531	97	19	145	35	18	82	22	13	76	1.038
1994	589	143	23	168	42	9	103	23	17	82	1.199
1995	610	113	40	161	31	24	100	23	17	79	1.198
1996	842	162	29	208	38	17	170	41	13	80	1.600
1997	667	134	23	163	41	11	172	32	18	48	1.309
1998	572	150	18	266	44	19	197	33	14	37	1.350
1999	568	124	33	313	41	16	195	33	16	23	1.362
2000	579	176	35	313	44	19	198	30	14	13	1.421
2001	545	160	46	325	50	22	227	31	24	21	1.451
2002	451	168	36	234	56	24	192	17	15	23	1.216
2003	503	162	40	312	43	19	223	22	23	26	1.373
2004	478	160	36	293	48	22	229	19	19	32	1.336
2005	846	284	60	371	86	37	359	51	24	20	2.138
2006	703	243	47	293	69	26	368	21	34	74	1.878
2007	603	210	29	267	46	39	367	18	28	39	1.646
2008	769	266	67	298	40	40	385	16	18	16	1.915
2009	919	270	49	360	68	52	472	32	28	26	2.276
2010	1.024	234	39	489	44	59	512	25	30	51	2.507
2011	1.034	302	45	430	62	45	459	22	38	41	2.478
2012	1.096	293	62	496	55	45	374	19	53	43	2.536
2013	1.409	311	69	578	90	37	365	14	47	43	2.963
<b>Total</b>	<b>19.359</b>	<b>4.838</b>	<b>1.062</b>	<b>7.975</b>	<b>1.283</b>	<b>689</b>	<b>6.245</b>	<b>789</b>	<b>569</b>	<b>1.676</b>	<b>44.485</b>

Dentro de estas casi 20.000 asociaciones, tan sólo aproximadamente un 9% o sea 2.137 estaban declaradas y vigentes en 2013 con el reconocimiento de entidad sin fin lucrativo con acceso a los beneficios fiscales contemplados en la Ley 29/2002.

1. DECLARADAS. SITUACIÓN EN 2013 DE REVOCADAS Y VIGENTES, SEGUN EL ÁMBITO TERRITORIAL DE ACTUACIÓN										
Año	Total vigentes	Revocadas			Declaradas			Especial	Total	
		Estatal	Autonómico	Total	Estatal	Autonómico	Total			
< 2000	778	115	362	477	312	929	14	1.255		
2000	90	5	6	11	25	69	7	101		
2001	82	6	4	10	28	60	4	92		
2002	59	2	2	4	10	51	2	63		
2003	81	2	3	5	24	59	3	86		
2004	90	4	2	6	27	63	6	96		
2005	98	3	4	7	28	75	2	105		
2006	111	3	7	10	33	88		121		
2007	83	5	1	6	30	59		89		
2008	105		3	3	26	82		108		
2009	65	3		3	30	38		68		
2010	116	2		2	50	66	2	118		
2011	193				57	134	2	193		
2012	115				53	61	1	115		
2013	71				20	50	1	71		
<b>Total</b>	<b>2.137</b>	<b>150</b>	<b>394</b>	<b>544</b>	<b>753</b>	<b>1.884</b>	<b>44</b>	<b>2.681</b>		

Vamos a tratar ambos tipos de asociaciones y el tratamiento que reciben, si bien buscaremos poner mayor énfasis en las asociaciones culturales con fines lucrativos que no han alcanzado la calificación oficial como tal, pues es el grupo más numeroso de asociaciones y por tanto son dichos aspectos los que más pueden interesar en este colectivo.

### **La reforma fiscal de 2015**

La reforma fiscal que ha entrado en vigor en el año 2015 afecta a nuestras asociaciones culturales en los siguientes tributos:

- 1.- El Impuesto de Sociedades. Ley 27/2014 de 27 noviembre.
- 2.- El Impuesto sobre la Renta de las personas físicas residentes. Ley 35/2006 de 28 de noviembre.
- 3.- El Impuesto sobre la Renta de las personas físicas no residentes. Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo.

### **En el impuesto de sociedades:**

A) En cuanto actividades sujetas y no exentas: Las asociaciones acogidas al régimen privilegiado de la ley 49/2002 de acuerdo con el art. 7 de dicha norma tienen exentas sus rentas en función de doce criterios distintos: que van desde determinados tipo de explotaciones económicas por razón objetiva de actividad de interés público, a entidades cuyo volumen tiene escasa relevancia. Es importante poner de relieve que se considera de escasa relevancia cuando el importe de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Por el contrario el resto de asociaciones que son mayoría, tienen muy limitadas las situaciones de exención, tan sólo los tres supuestos contemplados en el art. 110 de la ley 49/2002. Que se reducen a actividades sin contenido lucrativo.

B) En cuanto al tipo de gravamen al que quedan sujetas: Las asociaciones con derecho al régimen especial contemplado en la ley 49/2002 por sus actividades no sujetas tributarán al 10%, mientras que el resto de asociaciones que son la mayoría lo harán por el tipo normal del 25% como si fueran una entidad mercantil normal.

C) En cuanto a las reducciones a que tienen derecho: En el caso de personas jurídica hemos diferenciar los ejercicios económicos correspondientes a los años 2014, 2015 y 2016.

1.- En el AÑO 2014. Las personas jurídicas sujetas al impuesto de sociedades deducirán el 35 por ciento de las cantidades donadas. Como anualmente la deducción queda limitada al 10% del beneficio neto de la sociedad (base imponible), para los excesos no deducidos existe un plazo de diez años para poderlos recuperar.

2.- En el AÑO 2015 el porcentaje anterior sigue siendo del 35 por 100, pero puede alcanzar el 37,5 por 100 si la entidad ha hecho donaciones en los dos ejercicios

anteriores por igual cantidad a la misma asociación. Los excesos no deducidos también se pueden seguir recuperando en los diez años siguientes.

3.- En el AÑO 2016 sigue el mismo porcentaje del 35%, pero si es una entidad a la que en los dos periodos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción por importe igual o superior en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.

El resto de asociaciones que son la mayoría, aunque reciban donativos, donaciones o aportaciones de entidades que sean sujetos pasivos del impuesto de sociedades no dan derecho a deducción, lo que lógicamente hace que las empresas que tienen la figura jurídica de asociaciones puesto a entregar un donativo lo hagan a las primeras que les reporta hasta un 40% de deducción.

D) En cuanto a las obligaciones formales: De manera especial en relación a la obligación de declarar en el Impuesto sobre Sociedades, nos encontramos con las siguientes diferencias:

1.- Las asociaciones acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002, o régimen privilegiado, tienen en el art. 7 de la Ley 49, están obligadas a declarar por el Impuesto de Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas. Si bien como hemos hecho constar en el apartado a) tienen exentas hasta 12 actividades lucrativas por diferentes motivos.

2.- El resto de entidades no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus ingresos totales no superen 50.000 euros anuales.
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.
- c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

El establecimiento de estos requisitos lo ha llevado a cabo un real decreto-ley 1/2015 de 27 de febrero en su artículo 7. La exigencia de que todas las rentas no exentas que se obtengan estén sometidas a retención, y la limitación a 2.000 euros las rentas no exentas, son criterios tan restrictivos, que la inmensa mayoría de las asociaciones culturales se van a ver obligadas a declarar por el impuesto de sociedades, pese a que las cantidades a ingresar sean ridículas, lo que van a suponer:

- a) Un grave perjuicio para estas entidades.
- b) Un grave perjuicio para la administración que va a tener que dedicar unos recursos importantes para comprobar unas liquidaciones ridículas, que no van a cubrir el coste de gestión.

Ésta absurda normativa sólo se explica desde el desconocimiento por

parte del legislador tributario de que son y en que parámetros económicos se mueven estas asociaciones culturales.

### **En el impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes.**

Toda persona física residente en España de conformidad con el apartado 3. a) del artículo 68, de la Ley 35/2006, tiene derecho a las deducciones previstas 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. Por tanto las asociaciones culturales acogidas a la Ley 49/2002 tienen derecho a las deducciones que a continuación desglosamos. Hay que distinguir el año 2014 a declarar en mayo de 2015. El año 2015 y el año 2016.

**1.- En el AÑO 2014.** Cuya declaración se hace en el año 2015 hasta el 30 de junio, la deducción es el 25 por 1000 del importe de la cantidad dineraria entregada

**2.- En el AÑO 2015** vamos a vivir una situación transitoria e intermedia entre la definitiva prevista en el año 2016 y la que ha estado en vigor hasta el 31 de diciembre de 1014. Esta situación sólo aplicable a 2015 distingue tres posibilidades:

- a) Hasta 150 euros de donación la deducción será el 37,5 por 100.
- b) A partir de 150 euros de donación la deducción será del 27,5 por 100.
- c) El porcentaje anterior del 27,5 por 100 pasará al 32,5 por 100 cuando el donante llevase ya dos años donando cantidades a la misma entidad. Lo podríamos llamar premio de fidelización.

**3.- En el AÑO 2016** las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con la siguiente escala:

<b>Porcentaje de deducción</b>	<b>Porcentaje de deducción</b>
150 euros	75 %
Resto base de deducción	30 %

Y si llevaban más de dos años donando a la misma entidad, la cantidad que supere 150 euros, en lugar de un 30 por 100 deducirá un 35 por 100 como premio fiscal de fidelización.

El límite máximo de la deducción es el diez por ciento de la base liquidable. La Base liquidable es el resultado de reducir la base imponible o rendimiento neto del contribuyente en las cantidades destinadas a fondos de pensiones y pensiones compensatorias.

También estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley,

Las cantidades donadas al resto de asociaciones no acogidas a la ley 49/2002 no dan derecho a deducción alguna.

### **En el impuesto sobre la renta de las personas físicas no residentes.**

En el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los no residentes, se hace una remisión a las deducciones que para las personas físicas hemos visto antes en el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, de conformidad con el art. 21 de la Ley 49/2002, fijando que pueden acceder a esta deducción los contribuyentes no residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente, con las siguientes especificaciones:

- es aplicable a las declaraciones que se refieran a situaciones (hechos imponibles) acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación pero sólo a las asociaciones acogidas a la ley 49/2002.
- la base de la deducción no podrá exceder del diez por ciento de la base imponible del conjunto de declaraciones presentadas en ese plazo. En el de residentes es el diez por ciento de la base liquidable.

### **En el campo de los tributos locales.**

Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las asociaciones sin fines lucrativos declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Igualmente estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

Y por último estas mismas entidades estarán exentas del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fin lucrativo.

En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La aplicación de las exenciones previstas estará condicionada a que las asociaciones sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en la ley 49/2002.

El resto de asociaciones no tienen derecho a ningún beneficio fiscal en los tributos locales.

