

DOCUMENTOS

**LA FISCALIDAD DE LAS *NOPROFIT ORGANIZATIONS*
EN ESTADOS UNIDOS: EL DISFRUTE DEL ESTATUS
DE ENTIDADES EXENTAS Y LA TRIBUTACIÓN DE
SUS BENEFICIOS EMPRESARIALES**

Autora: *Marta Montero Simó*
Universidad de Córdoba

DOC. N.º 24/09



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO EN EEUU: *NONPROFIT ORGANIZATIONS*
 - 1.1. INTRODUCCIÓN
 - 1.2. ¿QUÉ LAS DISTINGUE DE LAS ENTIDADES CON FINES LUCRATIVOS?
 - 1.3. CLASIFICACIONES Y PRECISIONES TERMINOLÓGICAS
 - 1.4. EL SECTOR DE LAS *NONPROFIT ORGANIZATIONS* EN EEUU
 - 1.4.1. Descripción
 - 1.4.2. Voces críticas y propuestas de reforma
 - 1.5. TEORÍAS QUE JUSTIFICAN LA EXISTENCIA DE LAS *NONPROFIT ORGANIZATIONS*
2. ¿QUÉ SON LAS *CHARITIES* Y CÓMO SE REGULAN?
 - 2.1. LAS *PUBLIC BENEFIT ORGANIZATIONS*, UNA CATEGORÍA DENTRO DE LAS *NON-PROFIT ORGANIZATIONS*
 - 2.2. EL CONCEPTO LEGAL DE *CHARITY*
 - 2.3. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN LEGAL DE LAS *CHARITIES*
 - 2.4. FORMAS JURÍDICAS QUE ADOPTAN LAS *PUBLIC BENEFIT ORGANIZATIONS*
 - 2.4.1. Los *charitable trusts*
 - 2.4.2. Las *nonprofit corporations*
 - 2.4.3. Las “*associations*”
 - 2.5. LOS *CHARITABLE PURPOSES* O FINES DE INTERÉS GENERAL
 - 2.6. LA DOCTRINA DEL “*CY PRES*” Y LA “*DEVIATION*”
 - 2.7. EL REQUISITO DE LOS BENEFICIARIOS INDEFINIDOS
3. LAS *CHARITY ORGANIZATIONS* COMO ENTIDADES EXENTAS
 - 3.1. CLASIFICACIÓN FISCAL PREVISTA EN EL *INTERNAL REVENUE CODE*
 - 3.2. REQUISITOS PARA DISFRUTAR DEL *STATUS* DE EXENTA
 - 3.3. FINES EXENTOS. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO *CHARITABLE*
 - 3.4. LA PROHIBICIÓN DE DISTRIBUCIÓN DEL BENEFICIO (*Non distribution constrain*)
 - 3.4.1. Doctrina del *private inurement*
 - 3.4.2. La doctrina del *private benefit*
 - 3.4.3. *Excess benefit transactions*
 - 3.5. LAS *PRIVATE FOUNDATIONS*
4. LA TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES: EL *UNRELATED BUSINESS INCOME TAX*

- 4.1. LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES: INTERSECCIÓN ENTRE *NOPROFIT* Y *FOR-PROFIT ORGANIZATIONS*
 - 4.2. EL IMPACTO DE LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL *STATUS* DE EXENTAS DE LAS *NONPROFITS*
 - 4.3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS *FEEDER CORPORATION* COMO MEDIDA ANTIELUSIÓN
 - 4.4. *UNRELATED BUSINESS INCOME TAX* (UBIT)
 - 4.4.1. El origen del impuesto
 - 4.4.2. Operaciones sujetas y operaciones no sujetas previstas en la sección 513 irc
 - 4.4.3. Rentas excluidas del UBIT previstas en la Sección 512 irc (*modifications*)
 - 4.4.4. Medidas antielusión
 - 4.4.4.1. La tributación de los pagos realizados por entidades participadas por una *nonprofit organization*
 - 4.4.4.2. La tributación de los rendimientos de inmuebles adquiridos mediante financiación
 - 4.4.5. Gastos deducibles
 - 4.4.6. Tipo de gravamen
 - 4.5. LAS CONSECUENCIAS EN EL UBIT DE LA CREACIÓN DE FILIALES NO EXENTAS O *JOINT VENTURES* CON ENTIDADES NO EXENTAS
5. CONCLUSIONES

1. LAS *NONPROFIT ORGANIZATIONS* EN ESTADOS UNIDOS

1.1. INTRODUCCIÓN

El mundo de las *Nonprofit Organizations* en Estados Unidos, constituye una realidad compleja; prescindir de aspectos históricos, sociológicos y económicos que justifican la existencia de estas entidades convierte cualquier estudio en parcial. El estudio del régimen fiscal del que disfrutaban estas entidades tiene que realizarse a la luz del rol que juegan estas entidades en la sociedad norteamericana. Nos encontramos con un tercer sector que actúa en muchos casos con mayor eficacia que el propio Estado. Dentro del conjunto de entidades destacan por su papel protagonista las *charities* y su clara función social.

Si bien existe unanimidad en el reconocimiento del importante servicio que estas entidades han prestado históricamente a la sociedad civil norteamericana e incluso en algunos casos, a sociedades o a grupos sociales más allá del territorio estadounidense, en las últimas décadas, se está produciendo un fenómeno que da lugar a profundos cuestionamientos sobre la procedencia de los beneficios fiscales de los que disfrutaban dichas entidades.

En el fondo, lo que se está debatiendo es la esencia de las nonprofits, su razón de ser, se trata de identificar los elementos diferenciadores de estas entidades, comparándolas, fundamentalmente, con las entidades con ánimo de lucro respecto a las que, en numerosas ocasiones, se las considera competidoras.

Si bien el objetivo central de este trabajo lo constituye el tratamiento fiscal que reciben las *nonprofit organizations*, en concreto las *charities*, hemos considerado importante desarrollar en un primer bloque, una descripción de las entidades que se agrupan bajo el mismo sector, así como de las últimas reformas legislativas y de autogobierno, fruto de un proceso de revisión.

Una de las grandes dificultades con las que se encuentra el investigador cuando se aproxima por primera vez a esta realidad, es la terminológica. Existen multitud de términos, clasificaciones y categorías que aconsejan, con carácter previo, realizar un esfuerzo de clarificación.

Por otra parte, fruto del debate apuntado anteriormente y de las denuncias sobre prácticas en algunos casos ilegales, en otros, poco éticas, se ha desarrollado en los últimos años un proceso de revisión que ha cristalizado en propuestas de reforma legislativa y de autogobierno. Si hubiera que sintetizar los valores subyacentes en este proceso, destacaríamos, la necesidad de regeneración ética de las instituciones y la demanda de un mayor control por parte del *Internal Revenue Service* del cumplimiento de la normativa para aquellas entidades que disfrutaban de beneficios fiscales y que permiten a sus donantes beneficiarse al mismo tiempo.

En un segundo bloque, se desarrolla el estudio de las *charities*, entidades integradas dentro del concepto más amplio de *public benefit organizations*, respecto a las que se analiza su concepto, evolución, requisitos y las distintas formas legales que pueden adoptar.

Finalmente constituye el núcleo central de trabajo, el régimen fiscal de estas entidades, definido por el estatus de entidades exentas y por la tributación de los rendimientos de las actividades económicas que realizan.

Con ambos elementos definitorios del régimen fiscal, por una parte, se reconocen los elementos o aspectos que se consideran esenciales a su naturaleza y que justifican su razón de ser y por otra, se las iguala, en lo que a su fiscalidad se refiere, en aquello que se considera no presentan peculiaridad alguna, y las equipara a las entidades con ánimo de lucro.

Se trata de evitar que las *charities*, que ejercen gran influencia en el funcionamiento del país, invadan el espacio del Gobierno, por lo que se les prohíbe la participación en actividades políticas y de *lobbying*, así como el espacio de las entidades *for-profit*, sometiendo a tributación mediante el *Unrelated Business Income Tax* los rendimientos de actividades empresariales no relacionadas con el fin social.



1.2. ¿QUÉ CARACTERÍSTICAS DISTINGUEN A LAS *NONPROFITS* DE LAS ENTIDADES CON FINES LUCRATIVOS?

Hay unanimidad en la doctrina norteamericana a la hora de considerar que una *Nonprofit Organization* no es una entidad que tenga prohibida la obtención de beneficio. Estas entidades pueden obtener beneficios al cierre de su ejercicio y esos beneficios pueden ser fruto de su actividad empresarial, la cual incluso podría llegar a constituir su principal fuente de ingresos. De hecho, la existencia de beneficio es bastante común entre las *nonprofits*¹.

La característica esencial de las *Nonprofit Organizations*, la constituye la prohibición de distribución del beneficio, formulada por Hansmann mediante la expresión *non distributional constrain*, quien considera que una *Nonprofit Organization* es en esencia, una organización que está constreñida u obligada a no distribuir beneficios a cualquier sujeto que ejerza control sobre ella, incluidos miembros, directores, gerentes o administradores².

Hopkins amplía la definición anterior mediante la doctrina del *private inurement*, desarrollando la prohibición de distribución del beneficio. Esta doctrina la extrae de la regulación federal fiscal y con ella pone el acento en lo que considera el elemento diferencial de las *nonprofit organizations* (particularmente de las *tax exempt organizations*, es decir entidades exentas) frente a las entidades mercantiles (*for-profit organizations*).

La palabra *inure* significa gravitar hacia, fluir o transferir algo. La palabra *private* se utiliza en el sentido de fines o actividades no “públicos” (es decir que no sean de interés general) o no exentos. De manera que, la doctrina del *private inurement* prohíbe cualquier vía que permita que ingresos o activos de la entidad exenta fluyan hacia una o más de las personas (*insiders*) que tengan una relación significativa con la *nonprofit*, para sus fines privados³.

El concepto de “*private inurement*” ha sido ampliamente desarrollado por los tribunales y el IRS⁴.

1.3. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS Y CLASIFICACIONES

En EEUU al igual que ocurre en España, a la hora de identificar el sector de las *nonprofit organizations*, se utiliza una gran diversidad de términos: sector independiente, tercer sector, sector de beneficencia, sector filantrópico, sociedad civil, etc. Cada uno de estos términos nos manifiesta la misma realidad desde una perspectiva distinta por lo que ninguno representa una expresión que nos permita abarcar la realidad de forma completa.

Se trata de un sector distinto al Gobierno y al constituido por las entidades lucrativas, aunque claramente interconectado con ellos. Muchas *nonprofits*, lejos de ser independientes, tienen una estrecha relación, tanto en la programación de actividades como en la financiación, con el Gobierno o con empresas privadas. Tampoco todas las *nonprofits* constituyen *charities*, es decir entidades que persiguen fines de interés general, ni todas las *charities* reciben la mayor parte de su financiación a través de donativos.

Desde el punto de vista del tratamiento fiscal que reciben estas entidades, la expresión que las define es la de *tax exempt organizations*, su estatus fiscal las agrupa en una categoría distinta

¹ Véase Bruce R. Hopkins, *The Law of tax exempt organizations*, Wiley, New York, 2003, pp.3-4.; James J. Fishman and Stephen Schwarz, *Nonprofit organizations. Cases and materials*, University Case book series, 2007, p. 2.

² H. Hansmann, “The Role of Nonprofit Enterprise”, *Yale Law Journal* n.º 89, 1980, p. 838.

³ Bruce R. Hopkins, *Nonprofit Law Dictionary*, Hopkins, John Wiley and Sons Inc., New York, p. 244.

⁴ Véase epígrafe 3.5.1.

que las diferencia de las entidades públicas y de las for-profit organizations⁵. Las “*tax exempt organizations*” son entidades exentas, tanto en el Impuesto sobre Sociedades Federal como en numerosos impuestos estatales.

En la sección 501 del Código Tributario Norteamericano, el *Internal Revenue Code* (a partir de ahora IRC) se declaran exentas del Impuesto sobre Sociedades, al menos, 28 categorías de *nonprofits* distintas. Las que son objeto de mayor atención tanto por el IRC como por la doctrina, son las contempladas en la sección 501 (c) (3). Se trata de entidades que persiguen fines de interés general y a la que se les exige el cumplimiento de una serie de requisitos, las donaciones que reciben están exentas para el donante y suelen estar financiadas por el público en general; junto a ellas, la sección 501 (c) (4) regula las denominadas *social welfare organizations*, se trata de organizaciones iguales a las *charities*, previstas en la sección 501 (c) (3), que quedan fuera de dicha sección al realizar *lobbying* o actividades políticas. Estos dos tipos de entidades se denominan en la legislación estatal *public benefit organizations*⁶.

Algunas de las entidades exentas del Impuesto sobre la Renta de Sociedades en la sección 501 (c) son las denominadas por las leyes estatales como *mutual benefit organizations*, entidades que persiguen el beneficio de sus miembros, es decir, de base mutualista⁷.

En el terreno doctrinal merecen especial atención las clasificaciones realizadas por B. Hopkins y H. Hansmann.

B. Hopkins siguiendo la clasificación introducida por el IRC, incluye en círculos concéntricos las distintas categorías. Dentro del conjunto de las *nonprofit organizations* crea distintos subconjuntos. Las entidades exentas de impuestos (*tax exempt organization*) representan un subconjunto dentro del conjunto de las *nonprofits*. Dentro de aquél sitúa al subconjunto de las *Social Welfare Organizations* y dentro de éste se encuentra el de las organizaciones susceptibles de obtener donaciones deducibles. Finalmente, dentro de éste último, incluye el de las *Tax exempt charitable organizations*⁸.

La clasificación de H. Hansmann⁹ es sumamente interesante; agrupa los distintos tipos de *nonprofits* en base a dos criterios: la financiación y el control, ambos criterios importantes a la hora de considerar el tratamiento fiscal de estas entidades. El primero nos lleva a la distinción, de la que hablaremos más adelante, entre *public charity* y *private foundation* y el segundo, supone una alerta constante para el IRS, en cuanto pudiera existir un beneficio privado a favor de quienes detentan el control de la entidad.

1.º En función de cómo se financian, distingue entre *donative versus commercial nonprofits*.

Donative nonprofits, son aquellas entidades que reciben su financiación fundamentalmente vía donativos o subvenciones, como ejemplo cita American Red Cross o CARE. *Commercial nonprofits* son las que se financian con el precio que cobran por entregas de bienes o prestaciones de servicios, como ejemplo cita hospitales y American Automobile Association. Reconoce que hay *nonprofits* que difícilmente pueden incluirse en uno de los dos grupos, que constituyen para él, dos polos o tipos ideales.

Hansmann utiliza la palabra *patrons* para referirse a quien constituye la fuente de ingreso de la *nonprofit*. De modo que en las *donative* serán los donantes y en las *commercial* serán los clientes. Cuando la organización recibe fondos de ambos, el término *patrons* los incluye a los dos.

2.º En función de quién ejerce el control, distingue entre *Mutual versus entrepreneurial nonprofits*.

⁵ Para Bruce R. Hopkins el sector de las entidades sin fin de lucro es percibido como esencial para mantener la libertad de los individuos y como un baluarte contra los excesos de los otros dos sectores, en particular el sector gubernamental (*The law of...*, ob. cit., p. 6).

⁶ Véase Revised Model Nonprofit Corporation Act, sección 17.07 (1987).

⁷ Véase Revised Model Nonprofit Corporation Act, sección 17.07 (1987).

⁸ *The Law of...*, últ. ob. cit., p. 6.

⁹ “The Role of...”, ob. cit., pp. 840-842.



Las *nonprofits* que son controladas por sus *patrons* reciben el nombre de *mutual*¹⁰. Como ejemplo cita los *Country clubs*. Por otra parte, aquellas entidades que están libres de un control formal por parte de los *patrons*, las denomina *entrepreneurial nonprofits*. Estas organizaciones suelen estar controladas por un órgano de gobierno que se autoperpetúa. Como ejemplo de éstas últimas cita a la mayoría de los hospitales y asilos.

Las universidades constituirían un caso intermedio en el que el control lo ejercen en parte, los antiguos alumnos que constituyen simultáneamente antiguos clientes y actuales donantes y, un grupo que se autoperpetúa.

La intersección de las clasificaciones anteriores genera cuatro tipos de *nonprofits*: las *mutual-donative*, las *mutual-commercial*, las *entrepreneurial-donative* y las *entrepreneurial-comercial*.

	Mutual	Entrepreneurial
Donativo	Common Cause Nacional Audubon Society Political club	CARE March of Dimes Art museums
Commercial	American Automobile Association Consumer Union Country clubs	National Geographic Society Educational Testing Service Community Hospital Nursing Homes

Fuente: H. Hansmann, "The Role of Nonprofit Enterprise", *The Yale Law Journal*, V. 89, n.º 5, 1980, p. 842.

1.4. EL SECTOR DE LAS *NONPORFIT ORGANIZATIONS* EN EEUU

1.4.1. Descripción

El sector de las *Nonprofits* ejerce una poderosa fuerza en EEUU. Para Gardner¹¹, la característica más destacable es la libertad del sector frente a las limitaciones con las que cuenta sobre todo el sector público, y el consecuente pluralismo. No hace falta que una idea o filosofía sea compartida por una mayoría, como ocurre con aquellas iniciativas que son desarrolladas por el sector gubernamental, ni que genere beneficios para que sea materializada, como ocurre en las entidades con ánimo de lucro.

Este sector aporta un cauce para la innovación, es el espacio natural para la mayoría de los impulsos, movimientos y valores, según Gardner, sólo en coherentes grupos humanos podemos mantener vivos nuestros valores compartidos y preservar la conciencia humana de la necesidad mutua.

Las dimensiones adquiridas por este sector en EEUU son desproporcionadas, se amparan bajo el estatus de entidades exentas de impuestos todo tipo de entidades que van desde hospitales como la clínica Mayo, universidades como Harvard, entidades benéficas como Red Cross a clubes de campo, el museo del Polo, asociaciones de vecinos o la asociación de exploradores del espacio¹².

El sector de las entidades exentas ha disfrutado de un largo periodo de fortalecimiento en EEUU, el número de entidades y los recursos a su disposición continúan aumentando. Hay más de 1.4 millones de *nonprofits* exentas del Impuesto Federal sobre Sociedades, acogidas a la sección 501

¹⁰ *Mutual organizations* no se identifican con cooperativas, la diferencia básica reside en el hecho de que las cooperativas no tiene la prohibición de distribución de beneficios. El beneficio se distribuye entre sus socios o entre sus inversores quienes pueden ejercer control sobre las cooperativas.

¹¹ J. Gardner, The independent sector, in *America's Voluntary Spirit* xiii-xv, Brian O'Connell ed., The Foundation Center, 1983, p. 4.

¹² Gilbert M. Gaul & Nelly A. Borowski afirman al respecto: "Thanks to the remarkable larges of Washington lawmakers and ever expanding definition of charity and a near total collapse of government supervision, Americas's nonprofit economy has become a huge, virtually unregulated industry. Within it, almost anything and anybody qualifies for tax exempt status...", (Citado por James J. Fishman and Stephen Scharwz, *Non profit organizations, cases and materials*, second edition, University Casebook Series, 2000, p. 7).

(a) del *Internal Revenue Code*. Cada año aproximadamente 80.000 nuevas organizaciones solicitan les sea reconocida la exención. En 1995 el ingreso de todas estas organizaciones se estimaba constituía un 12.4 del producto interior bruto de EEUU¹³.

Este fortalecimiento del sector coexiste con un vigoroso proceso de convergencia entre las entidades exentas y el sector constituido por entidades no exentas. Las primeras han venido ampliando sus actividades económicas y las entidades no exentas están ampliando el número de actividades tradicionalmente asociadas a las entidades exentas. Entidades educativas no exentas están prestando sus servicios a gran número de estudiantes, en todos los niveles educativos. Hospitales y universidades, así como otras entidades exentas se embarcan en *join ventures* con entidades no exentas u otorgan licencias a estas entidades para la explotación de su propiedad intelectual. Museos exentos venden tarjetas de múltiples usos al igual que lo hacen tiendas no exentas.

Son muy pocas las actividades específicas para un tipo concreto de entidad, entidades exentas y no exentas ofrecen los mismos productos y servicios a distintos precios, a distintos clientes o con distintos niveles de calidad.

La mencionada convergencia está provocando que parte de la doctrina se cuestione la procedencia del estatus de exentas que ostentan estas entidades, se plantean multitud de interrogantes: ¿Por qué una Universidad está exenta y otra igual de acreditada no? ¿Por qué un equipo de football no está exento y otro en un nivel superior, que genera mayores beneficios está exento? ¿Son admisibles grandes patrimonios en manos muertas? ¿Constituye el estatus de entidad exenta una elección del contribuyente? ¿Cuáles son los motivos que justifican la exención? ¿Deben ser todos los requisitos iguales para todas las entidades exentas?.

En los años 80, Hansmann construyó la doctrina basada en el concepto de *non distribution constraint*, anteriormente comentada, la cual suponía la prohibición de distribución de beneficios o activos de la entidad entre los inversores que participan del capital. Justifica la existencia de las *Non-profits* mediante la teoría del *contract failure* (fracaso del contrato) que define como la falta de capacidad de controlar a los productores mediante el sistema contractual ordinario¹⁴. Hansmann considera que la prohibición de distribución de beneficio no es el motivo que justifica la existencia de la exención. De hecho es escéptico respecto a los motivos que justifican la existencia de la exención.

La convergencia entre actividades realizadas por entidades exentas y no exentas, no es un tema que Hansmann trate expresamente. Considera que los diversos tipos de actividades exentas deberían tener una relación con finalidades exentas, existen pluralidad de actividades realizadas por nonprofits al margen de los fines exentos.

Constituyen temas claves: la convergencia con for profit organization en actividades e incluso en finalidades; la pluralidad de fuentes de financiación y la pluralidad de actividades, a veces algunas de ellas, al margen de los “fines exentos”.

Según Frances R. Hill, la norma fiscal actualmente no considera, las fuentes de financiación, ni la convergencia con las actividades realizadas por entidades lucrativas. Se le da menos importancia al hecho de que las entidades persigan o no fines exentos o aporten un beneficio público, la clave está en si permiten o no la distribución-obtención de un beneficio¹⁵.

Para este autor el hecho de que no existan motivos persuasivos que justifiquen la existencia de entidades exentas y la convergencia de actividades realizadas por estas entidades y las *for-profit organizations* conlleva que las actividades realizadas por *nonprofit organizations* vayan a constituir objeto de debate de política fiscal en un futuro inmediato¹⁶.

¹³ R. Frances, Hill & Douglas M. Manchino, *Taxation of exempt organizations*, Warren Gorham & Lamont, 2007, p. 1.01.

Según datos obtenidos a través de Urban Institute, National Center for Charitable Statistics, Business Mater File 12/08, están registradas en el IRS 956.760 public charities, 112.959 private foundations. Además existen otras 443.464 nonprofit organizations tales como asociaciones de comercio, organizaciones fraternales y ligas civiles también registradas en el IRS. Por otra parte, se estima que 377.640 congregaciones religiosas sirven actualmente a sus comunidades (<http://nccs.urban.org/statistics/quicklacts.cfm>).

¹⁴ H. Hansmann, “The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from the Corporate Income Tax”, 91 Yale LJ 4 (1981).

¹⁵ Para Frances R. Hill afirma que “...one could argue that the rationale for tax exemption is the negative rationale of the absence of improper private benefit” (*Taxation of exempt...*, ob. cit., p. 1.01).

¹⁶ *Taxation of exempt...*, ob. cit., p. 1.03.



1.4.2. Voces críticas y propuestas de reforma

Como se ha indicado, no faltan voces en la doctrina estadounidense que denuncien la concesión indiscriminada por parte del IRS del estatus de entidad exenta. Ejemplo de ello lo tenemos en la crítica que Halperin realiza respecto a las entidades mutualísticas respecto a las que considera que no deberían disfrutar de la exención en el Impuesto sobre Sociedades¹⁷.

La mencionada postura crítica no sólo la encontramos a nivel doctrinal, los medios de comunicación, a través de denuncias públicas, han provocado un proceso de revisión en el que se han involucrado numerosos agentes y que ha desembocado en cambios normativos y exigencias de autorregulación en el sector de las *Nonprofit Organizations*.

Un estudio realizado por el *Philadelphia inquirer*¹⁸ que incluyó el examen de las declaraciones fiscales de 6.000 entidades exentas, puso de manifiesto interesantes aspectos del sector, constituyendo el punto de partida de numerosas publicaciones periódicas en las que se denunciaba lo que se consideraban abusos cometidos por estas entidades, que disfrutaban del estatus de exentas. Entre otros se destacó que:

1.º Muchas *nonprofit organizations* operan como entidades con ánimo de lucro. Obtienen grandes beneficios, pagan salarios muy altos, construyen edificios de oficinas, invierten billones de dólares en acciones y bonos y utilizan comités de acción política para influir en los procesos legislativos.

2.º Hospitales que originariamente se declararon exentos porque se dedicaban a prestar servicios médicos a personas sin recursos económicos, dedican una media de un 6 por 100 de sus recursos a este fin. Más de un billón de dólares de los beneficios de hospitales ha sido derivado a actividades comerciales, hoteles, restaurantes, spas, lavanderías, puertos deportivos o garajes.

3.º Muchas *private foundations* se constituyen en “almacenes de riqueza” que no tributa. Destinan a su fines el mínimo que exige la ley, un 5 por 100 de su activo neto cada año, pero con 163 billones de dólares en activos operan como bancos privados con órganos de administración que se autoperpetúan y que alcanzan un elevado poder económico en las sociedades en las que invierten el dinero.

4.º Billones de dólares baratos disponibles mediante préstamos a bajo interés para las entidades exentas y financiados por los contribuyentes han permitido la expansión de hospitales y Universidades.

5.º Docenas de directores y ejecutivos de *nonprofits* son propietarios o gerentes de empresas con ánimo de lucro que mantienen relaciones económicas con nonprofits. El IRS exige que se revele este tipo de relaciones pero, la información que exige sobre los aspectos financieros es mínima.

6.º El IRS encargado del control de las *nonprofits* no cuenta con personal suficiente. El poder inspeccionarlas a todas con la dotación de personal con la que cuenta, le llevaría 79 años. De un 95 por 100 a un 99 por 100 de las solicitudes de exención presentadas son aprobadas.

Los mencionados comentarios recogidos en un libro por dos reporteros del *Philadelphia Inquirer*, culminaron el camino abierto por una serie de investigaciones periódicas que captaron la atención de los legisladores y del público, en general. Los medios de comunicación se han convertido en EEUU en los auténticos vigilantes del comportamiento del sector.

En trabajos relativamente recientes se han puesto de manifiesto serias desviaciones del sector relativas a, sus activos (*charitable assets*), excesivos sueldos de *trustees* y ejecutivos, fallos en el cumplimiento del deber de fiducia, deslizamiento hacia la empresa y fraudes fiscales¹⁹.

Las denuncias han estimulado un dialogo entre comités fiscales del Congreso, representantes del sector y académicos. En los últimos cuatro años ha sido promovido por el propio sector un

¹⁷ D. Halperin considera que debería ser objeto de gravamen el rendimiento derivado de inversiones y el rendimiento fruto de operaciones con no socios. (“Income Taxation of Mutual Nonprofits”, *Tax Law Review*, v. 95, n.º 2, p. 135).

¹⁸ Gilbert M. Gaul and Neil A. Borowski hacen una referencia a un libro escrito por dos reporteros del *Philadelphia Inquirer* en el que se recogían una serie de investigaciones sobre NPO realizadas a principios de los años 90 (*Free Ride: The tax exempt Economy*, Andrew and McMeel, 1993, pp. 1-13).

¹⁹ Véase una descripción de esta situación en J.F. Fishmann y S. Schwarz, *Nonprofit Organizations...*, ob. cit., pp. 8-12.

proceso de revisión y cambio, mediante la creación en 2004 de una Comisión de Expertos (*The Panel of the Nonprofit Sector*) apoyada por el *U.S. Senate Finance Committee*.

Los trabajos de esa Comisión han dado sus frutos en la elaboración de los denominados, "Principios para guiar una mejora en la responsabilidad y gobierno de las entidades sin ánimo de lucro", recogidos en un primer informe que se presentó al Congreso en Marzo de 2005 y un posterior informe que completaba el anterior de Abril de 2006²⁰.

Ambos informes contenían 150 recomendaciones dirigidas al Congreso y al *Internal Revenue Service*. Muchas de las citadas recomendaciones se han materializado en la *Pension Protection Act* publicada en 2006. Por otra parte, el propio sector consciente de las limitaciones de la legislación y de la actuación del Gobierno ha elaborado 33 principios promoviendo la autorregulación de estas entidades²¹.

Las recomendaciones presentadas al Congreso se agrupan en tres bloques²²:

– *Primer bloque*: Recomendaciones para mejorar la transparencia de las *Charitable Organizations*:

1. Para asegurar que las declaraciones anuales presentadas al IRS contienen una información exacta sobre la situación financiera, el gobierno de la organización, operaciones y actividades, el IRS debería:

- a) Exigir que las declaraciones sean firmadas, bajo pena por perjurio, por el *chief executive officer*, el *chief financial officer* y el miembro del órgano de gobierno que tenga mayor responsabilidad. En el supuesto en que la organización sea un *trust* por el *trustee*.
- b) Exigir el completo cumplimiento de las sanciones impuestas a organizaciones o directivos por incumplir con la presentación precisa de las declaraciones.
- c) Suspender el estatus de exenta de la organización que no cumpla con las obligaciones relativas a presentaciones de declaraciones dos o más años consecutivos, tras haber sido requerida por el IRS.
- d) Extender las sanciones impuestas sobre quienes asesoran y preparan las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre Sociedades de las *nonprofits*, incurriendo en omisión o información incompleta o inexacta o haciendo caso omiso de la regulación.
- e) Avanzar rápidamente hacia la obligatoriedad de la presentación de declaraciones electrónicas, incluyendo modificaciones que permita adjuntar documentación separada y realizar las adaptaciones necesarias para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones a pequeñas organizaciones.
- f) Coordinar la presentación de declaraciones telemáticas federal con las declaraciones telemáticas estatales.
- g) Exigir que la solicitud de la exención se realice vía telemática.

²⁰ Ambos documentos pueden consultarse en www.nonprofitpanel.org.

²¹ Estos principios se recogen en el documento siguiente: *Principles for Good Governance and Ethical Practice. A guide for Charities and Foundations*, octubre 2007 (<http://www.nonprofitpanel.org>).

²² Las recomendaciones que se recogen han sido extraídas del documento: *Interim Report presented to the Senate Finance Committee*, marzo 2005, pp. 5 a 7 (www.nonprofitpanel.org). En ese documento inicial se realizaron una serie de propuestas que fueron incorporadas y maduradas en un informe final: *A Final Report to Congress and the Nonprofit Sector*, Junio 2005 (<http://www.nonprofitpanel.org/report/final/>).

En este documento las recomendaciones se agrupan en quince bloques: 1.º Exigencia del cumplimiento de las normas federales y estatales; 2.º Información que debe ser declarada al *Internal Revenue Service*; 3.º Revisión periódica del estatus de exenta; 4.º Revisiones y auditorías financieras; 5.º Revelación y presentación de datos; 6.º *Donor-Advised Funds*; 7.º *Supporting Organizations*; 8.º Abusivos refugios fiscales; 9.º Contribuciones no dinerarias: propiedad revalorizada, servidumbres de conservación y fachadas históricas, ropa y otros enseres domésticos; 10. Retribuciones a miembros de órganos de administración; 11. Retribuciones a directivos; 12. Gastos de viaje; 13. Estructura, tamaño, composición e independencia de los órganos de gobierno; 14. Comités auditores; 15. Conflicto de intereses y malas conductas (*A Final Report to Congress and the Nonprofit Sector*, junio 2005, pp. 23 a 82).



2. Para mejorar la cantidad y la precisión de la información aportada, el Congreso debería requerir a todas las *charitable organizations* que tienen la obligación de presentar los modelos 990 o 990-PF lo siguiente:

- a) Sean auditadas si la cifra de negocios es igual o superior a 2 millones dólares o sean objeto de revisión sus estados financieros por un contable público si es inferior a esa cifra e igual o superior a 500.000 dólares.
- b) Que adjunten los informes de auditoría a las declaraciones.

3. Para mejorar la precisión en la lista de instituciones que pueden ser objeto de donaciones deducibles, el Congreso debería exigir:

- a) Notificar anualmente al IRS el estatus que mantienen, en el caso en que estén exentas de presentar la declaración anual, al tener unos ingresos brutos inferiores a 25.000 dólares. En el caso en que no se efectue la notificación durante tres años seguidos, debería suspenderse automáticamente la exención.
- b) Notificar al IRS si se produce el cese de las operaciones, dentro de un plazo posterior al mismo.

– *Segundo bloque:* Recomendaciones para mejorar el gobierno de estas organizaciones:

4. Adoptar como una mejor práctica, una política específica de conflicto de intereses dirigida a sus necesidades específicas, y adaptada a la ley estatal aplicable.

5. Incluir a personas con formación financiera en los órganos de gobierno, de acuerdo con las leyes estatales o en el caso en que éstas no lo prevean, como buena práctica.

6. Establecer políticas y procedimientos para fomentar que las personas denuncien las prácticas ilegales o las violaciones de las políticas adoptadas por las organizaciones y se proteja a esas personas de posibles represalias.

El IRS debería requerir a todas las *Charitable organizations* que aportaran información en la declaración anual sobre la existencia de conflicto de intereses.

– *Tercer bloque:* Recomendaciones para fortalecer la supervisión y el control sobre el gobierno de las *charitable organizations*:

Los *donor-advised funds* son fondos que pertenecen y están controlados y administrados por una *public charity*. En ellos el donante retiene el derecho a hacer recomendaciones en relación con la distribución o inversión de los fondos. Estos fondos constituyen un importante medio para estimular las donaciones a *charities* de donantes que quieren contribuir a necesidades corrientes o crear una dotación patrimonial que haga frente a necesidades de largo plazo.

El Congreso debería:

Definir el término “*donor-adviser funds*” en la ley.

Prohibir a las *public charities* donar a *private non-operating foundations* activos adscritos a *donor-adviser funds*.

Promulgar un mínimo de normas en las que se exija a las *public charities* que tengan *donor-adviser funds*, contactar con donantes/asesores de los fondos que hayan permanecido inactivos por un periodo de tiempo para pedirles consejo, realizar distribuciones o revocar los privilegios del asesoramiento a quien lo tuviera si no ha habido actividad en la cuenta de un fondo durante un determinado periodo de tiempo.

Prohibir a las *public charities* que a sabiendas, reembolse a los asesores o a terceras personas mediante la utilización de activos de los fondos, por los gastos incurridos en su función de selección de donatarios. O se pague mediante esos activos a donantes/asesores (*donors/advisors*) por los servicios prestados, siempre que toda o parte sustancial de dicha compensación es satisfecha a costa del fondo. Finalmente, se debería prohibir a las *public charities* que concedan ayudas al donante/asesor o terceras personas.

Exigir a las *public charities* que posean o administren fondos que incluyan en los impresos usados para recomendar potenciales donatarios, una certificación del donante de que la donación

no conllevará ningún beneficio sustancial o alivio en sus obligaciones para el donante, el asesor o terceras partes.

Prohibir a las *public charities* que poseen y administran uno de estos fondos que a sabiendas, den ayudas procedentes del fondo para compromisos legales benéficos del donante o asesor.

8. Una adecuada valoración y enajenación de las contribuciones no dinerarias requiere un examen detallado en el contexto de todas las *public charities*. Nuevas salvaguardas legales contra el abuso de las *charities* o de los contribuyentes puede que sean necesarias, pero los cambios en la ley federal no pueden desanimar a los individuos, ni a las entidades para la aportación de contribuciones no dinerarias a *charities*, ni forzar a éstas, a enajenar los bienes donados de manera que disminuya su valor económico para la *charity*.

9. Sanciones y normas antiabuso deberán ser modificadas cuidadosamente para disuadir de acciones inapropiadas sin que se castigue injustamente a personas por violaciones involuntarias.

El Congreso debería:

Aumentar el primer bloque de *excise taxes* impuestas sobre los directores de la fundación y *disqualified persons* que, a sabiendas, participen en autocontrataciones.

Modificar los presupuestos para la imposición de sanciones a los directores de una organización de manera que se trate de una posibilidad más realista, con sanciones más adecuadas.

10. El Congreso debería adoptar una serie de medidas antiabuso para evitar el inapropiado uso de las *supporting organizations*.

11. El Congreso debería desarrollar normas antiabuso para disuadir a las *charities* de participar en la lista de transacciones con paraísos fiscales.

Para mejorar la exigencia del cumplimiento de las normas tanto a nivel estatal como federal, el Congreso debería:

12. Fomentar que los estados incorporen los requisitos de las normas fiscales federales en las normas estatales.

13. Aumentar los recursos destinados por el IRS para supervisar y exigir el cumplimiento de las *charitable organizations*.

14. Permitir al Abogado General de Estado y a otros cargos de los distintos Estados encargados por ley de la supervisión de estas organizaciones el acceso a la información del IRS que actualmente tienen los responsables de las Haciendas estatales, en los mismos términos y con las mismas restricciones.

1.5. MOTIVOS QUE JUSTIFICAN LA EXISTENCIA DEL SECTOR DE LAS NONPROFIT ORGANIZATIONS

Lester M. Salamon sugiere que hay al menos, cinco consideraciones implicadas que justifican la existencia del sector de las *nonprofit organizations*²³, así como su tratamiento fiscal especial:

1.º Consideraciones de tipo histórico. La existencia del sector se debe a motivos históricos. El crecimiento de organizaciones voluntarias en las colonias precede a la existencia del Gobierno.

2.º Limitaciones de la economía de mercado (*Market failure*).

El mercado es excelente para la producción de bienes y servicios que se consumen individualmente. El comportamiento de los consumidores envía señales a los productores acerca de los precios que están dispuestos a pagar y de las cantidades que deben vender a esos precios. A dife-

²³ *America's Nonprofit Sector: A Primer*, Foundation Center, New York, 1999, pp. 11-13.



rencia de ello el mercado no se maneja muy bien en aquellos bienes que tienen que ser consumidos colectivamente, como son el cuidado de medioambiente, la defensa nacional o la seguridad de las ciudades.

Estos bienes denominados “bienes públicos” presenta un problema, una vez que se producen todo el mundo puede beneficiarse de ellos, incluso sin haber participado en el coste. La consecuencia es que se producen menos bienes de este tipo de lo que los sujetos querrían y todo el mundo queda en peor situación. Para corregir este problema hacen falta mecanismos correctores, al margen del mercado y uno de ellos es la actuación del Gobierno. Exigiendo el pago de impuestos a los sujetos, el Gobierno puede compeler a la totalidad de los ciudadanos para que comparta el coste de esos bienes colectivos.

Otro tipo de fallo del mercado es el que se produce cuando existe información asimétrica al ser los compradores de los servicios, los consumidores. En este caso se produce lo que denomina “contract failure”. Por ejemplo es el caso de personas que cuidan a mayores, los consumidores del servicio no tienen normalmente capacidad de elección y son sus familiares los que contratan el servicio, servicio que por otra parte, no pueden prestar ellos por lo que buscan a alguien en quien puedan confiar.

3.º Limitaciones del Gobierno (*Government failure*).

Las acciones del Gobierno requieren el apoyo de la mayoría, sin embargo las *Nonprofits* están formadas por pequeños grupos de personas que satisfacen necesidades que el Gobierno no está dispuesto o no tiene capacidad para resolver.

En un gobierno democrático solo se proveerán aquellos bienes deseados por la mayoría, de manera que aquellos bienes que no provea el Gobierno, es decir, para los que no exista soporte gubernamental, hace falta otro mecanismo, que es precisamente el que desarrolla el sector de las *Nonprofit Organization*.

Estas organizaciones permiten poner en común recursos a los sujetos para conseguir bienes que ellos desean y que no son deseados por la mayoría, a la que no tienen necesidad de vencer.

Incluso cuando existe el apoyo de la mayoría, a menudo se prefiere la actuación de las *Nonprofits*, ya que la actuación del Gobierno suele ser lenta, falta de responsabilidad y burocratizada. En EEUU existe una fuerte resistencia cultural a la expansión del Gobierno. El Gobierno apoya económicamente a muchas de estas organizaciones. El resultado es un complejo diseño de cooperación entre el Gobierno y las *Nonprofit Organizations*.

4.º Pluralismo y libertad.

El sector como representación de la sociedad civil, promueve estos valores.

5.º Solidaridad.

Las *Nonprofits* constiuyen mecanismos mediante los cuales una sociedad individualista puede expresar su solidaridad a través de la acción conjunta.

Una de las grandes aportaciones en el terreno de la fundamentación de las peculiaridades que presentan estas organizaciones la ha realizado Hansmann, quien aporta una teoría económica que justifica su existencia en economías de mercado²⁴. Aunque incluye todo el spectrum de las *nonprofits* en su estudio, se centra en las *Nonprofits Corporations* que producen bienes y servicios. Trata de diferenciar claramente entre las “*private nonprofits*” (entidades sin fines lucrativos privadas) y las entidades sin fines lucrativos gubernamentales.

Para este autor las características esenciales de las *nonprofit corporations* son:

1.º La existencia de determinadas prohibiciones o limitaciones esenciales.

- a) La prohibición de distribución del beneficio neto como característica esencial. La prohibición se extiende a miembros, consejeros, directores y *trustees*. Hansmann acuña la expresión “non distribution constrain” para expresar dicha prohibición.

²⁴ “The Role of ...”, ob. cit., pp. 835-845.

La mayoría de las *nonprofits* son inscritas como *corporations* y en este caso de forma explícita o implícita se les prohíbe legalmente la distribución de beneficios para su válida constitución.

En las leyes que regulan *nonprofit corporations* de algunos Estados se establece expresamente la prohibición, en otros esa prohibición legal es reemplazada por una prohibición estatutaria en la que se establezca que la entidad no se ha constituido para perseguir un fin lucrativo²⁵.

En el supuesto en que se constituyan como *trusts*, es la ley que regula estos entes la *Trusts Law*, la que prevé la prohibición de distribución del beneficio.

- b) Otra limitación que se recoge en algunas leyes estatales para que una entidad pueda ser inscrita como nonprofit es que persiga uno o varios fines de los recogidos en una lista cerrada.

Precisamente Hansmann comenta el hecho de que esta prohibición constituya la excepción y no la regla, y que se admita la constitución de una *nonprofit corporation* que persiga “cualquier fin legal”. Al tiempo admite que la interpretación restrictiva sobre la prohibición de perseguir un fin lucrativo y la restricción relativa al fin que debe ser perseguido, ha tenido gran influencia en el modelo de *nonprofit* que se ha desarrollado históricamente.

2.º En el resto de los aspectos, las normas de las *nonprofit corporations* son muy similares a las de las *business corporations*.

3.º A veces las *nonprofit organizations* se constituyen como *trust*, en este caso la Ley sobre *trust* impone la prohibición de distribución, prohibiendo a los *trustees* la obtención de cualquier beneficio que vaya más allá de una razonable compensación por los servicios prestados.

Parte del hecho de que, tanto las entidades con ánimo de lucro como las *nonprofit organization*, “están comprometidas en la venta de servicios” y constituye una de sus ideas fundamentales el considerar que los donantes son compradores de servicios²⁶; ello le lleva a cuestionarse: ¿que hace que una actividad sea más propia de una entidad sin fin de lucro que de una entidad con ánimo de lucro?

Para Hansmann, la teoría económica nos dice que, cuando se dan ciertas condiciones, las empresas con ánimo de lucro pueden proveer bienes o servicios en cantidad y precio de la forma más eficiente posible, desde un punto de vista social. Entre las citadas condiciones, señala las siguientes:

1. Que los consumidores puedan realizar sin un excesivo coste o esfuerzo, una comparación precisa de productos y precios de las diferentes empresas antes de realizar cualquier compra.
2. Obtener un acuerdo claro con la empresa elegida, respecto a los productos o servicios, así como respecto al precio.
3. Determinar, consecuentemente, si la empresa cumplió con el acuerdo adoptado y en caso de que no fuera así, obtener una indemnización.

Según Hansmann, normalmente las empresas cumplen con los requisitos que les son exigidos pero a veces, debido a las circunstancias en las que se efectúa la compra de producto o a la naturaleza del propio producto, los consumidores pueden ser incapaces de evaluar con precisión las mercancías prometidas o enviadas.

Como consecuencia, en primer lugar, encontrarán difícil llegar al mejor acuerdo u obligar al cumplimiento de los acuerdos una vez contraídos.

En estas circunstancias la competencia del mercado no aportará suficiente disciplina para las empresas, de manera que podrán exigir precios excesivos por mercancías inferiores, como consecuencia, se puede poner en peligro el bienestar del consumidor.

²⁵ H. Hansmann, “The Role of...”, últ. ob. cit., pp. 838-839.

²⁶ “Like for-profit organizations, virtually all nonprofit organizations are in a sense, engaged in the sale of services. This is of course, true by definition for commercial nonprofits. Yet donative nonprofits, too, “sell” their services and it is the donors who are the purchasers. For example, when an individual makes contributions to the American Red Cross, or to the Metropolitan Opera, it is not quite a pure gift in the sense that the directors of organizations are free to do anything that they wish with the money. Rather the contribution is a payment made with the understanding it is to be devoted entirely to assisting disaster victims, or to presenting more and better opera productions. That is, such contributions are essentially efforts to buy disaster relief, or opera, and this is what the organizations in question exist to provide a “sell” (Hansmann, “The Role of...”, ob. cit., p. 838).



En situaciones de este tipo los consumidores tendrían una mejor situación si llegaran a un acuerdo con una *nonprofit*. Si bien es cierto que, las *nonprofits* pueden incrementar los precios y disminuir la calidad de los bienes o servicios, al igual que puede ocurrir con las empresas, hay una diferencia importante, aquéllas carecen de incentivo para hacerlo ya que no pueden distribuir beneficios; a lo que se une que la *nonprofit* debe destinar sus beneficios a la producción de servicios.

En el caso de las *nonprofits* a la disciplina del mercado, se le añade una protección adicional para el consumidor.

Para Hansmann en las sociedades mercantiles, los estatutos y la jurisprudencia que se ha desarrollado entorno a ellas, protegen los intereses de los accionistas de la interferencia de otras partes, como son los directivos u otros accionistas, que ejercen el control de la organización. En las *nonprofits* se protege el interés de los “*patrons*”, que son quienes las financian, de los que ejercen el control. Este autor comenta que la “*Corporate Law*” desarrollada para sociedades mercantiles y en concreto, en lo que respecta a las obligaciones fiduciarias de los directivos, a menudo aporta un modelo insuficiente para las *nonprofits*.

Hansmann desmonta la crítica de la convergencia de actividades ya que para él la diferencia con las entidades lucrativas no está ni en las actividades, ni en la financiación.

2. ¿QUÉ SON LAS CHARITIES Y CÓMO SE REGULAN?

2.1. LAS PUBLIC BENEFIT ORGANIZATIONS: UNA CATEGORÍA DENTRO DE LAS NONPROFIT ORGANIZATIONS

Es frecuente encontrar las *Nonprofit Organizations* divididas en dos grandes categorías, a las que se refieren la mayoría de los autores. Se trata de las *Public Benefit Organizations* y las *Mutual Benefit Organizations* o *Private Benefit Organizations*²⁷.

Las *Public Benefit Organizations* son aquellas que persiguen un fin de interés general que beneficie a la sociedad o mejore la condición humana. Las *Mutual Benefit Organizations* son aquellas entidades que se constituyen principalmente para lograr fines comunes a sus miembros, ello no impide que colateralmente no puedan fomentar otros fines; el vínculo entre los miembros puede ser económico o social.

Si ponemos en conexión a las *Public Benefit Organizations* con la regulación del *Internal Revenue Code*, dentro de esa categoría se incluyen las *Public Charities* o *Charities*, reguladas en la sección 501 (c) (3) y las *Social Welfare Organizations* reguladas en la sección 501 (c) (4).

Dentro de las *Charities* hay que distinguir entre, las *Charities* o *Public Charities* y las *Private Foundations*. La diferencia entre ambos tipos de organizaciones reside, fundamentalmente, en su financiación, las primeras se financian del público en general y las segundas se crean mediante la aportación económica de una persona o un grupo familiar. Las *private foundations* constituyen una categoría creada por el IRC y cuentan con una regulación específica más restrictiva que afecta entre otros aspectos a límites, control y sanciones en caso de incumplimientos.

Las *Social Welfare Organizations* son *charities* que realizan *lobbying* o actividades políticas y se regulan en un apartado distinto de la sección 501 en el apartado (c) (4).

Todas las *Public Benefit Organizations* disfrutan del estatus de *Tax exempt-organization*, lo que implica la exención en el Impuesto sobre Sociedades Federal (*Income Tax*) y en impuestos estatales como el Impuesto sobre bienes Inmuebles (*Real Property Tax*), el *Sales Tax* y el Impuesto sobre Sociedades estatal (*State Income Tax*). Los requisitos para disfrutar de la exención en los tres últimos impuestos citados no siempre son coincidentes con los requisitos para disfrutar de la exención en el Impuesto sobre Sociedades Federal.

²⁷ Estas categorías han sido adoptadas por el Código que regula las *nonprofit corporations* en California y el “*American Bar Association’s Revised Model Nonprofit Corporation Act*”.

Respecto a la deducibilidad para el donante en el impuesto sobre la renta, de las cantidades donadas, sólo son deducibles las donaciones cuando se efectúan a una *charity* y con ciertas limitaciones, a las *Private Foundations*.

2.2. EL CONCEPTO LEGAL DE *CHARITY*

El término *Charitable* comprende una amplia variedad de actividades cuyo objetivo es mejorar o hacer que progrese la humanidad y el término *charity* se refiere a la organización que cumple con dichas finalidades. Aunque en el lenguaje común la palabra *charity* se asocia con la lucha contra la pobreza o la necesidad, su significado legal es mucho más amplio y se encuentra en continua expansión.

Ha existido históricamente un problema a la hora de describir el universo de las *charities*. Cada una de las categorías generales que comprende la definición legal se detallan en la sección 501 (c) (3) del *Internal Revenue Code* (instituciones religiosas, benéficas, científicas, literarias y educacionales) en donde se habla de *public charity*. La definición legal tiene dos componentes:

1.º Los fines de estas organizaciones deben estar incluidos entre las distintas categorías de fines reconocidos legalmente. Se considera que todos estos fines son de interés general. Se habla de *charitable purposes*.

2.º El beneficio debe extenderse a una clase indeterminada de beneficiarios, no a personas concretas.

La expresión *public charity* se hizo confusa con la Ley de Reforma fiscal de 1969, al dividir a las organizaciones descritas en la sección 501 (c) (3) en dos categorías distintas: las "*private foundations*" y el resto de organizaciones regulada en dicha sección.

Las denominaciones que se han ido utilizando posteriormente para describir a las *charities* no han introducido mayor claridad, se ha hablado de tercer sector, de sector independiente, de sector filantrópico, de sector de beneficencia y hacia el final de siglo XX, de sociedad civil y de entidades no gubernamentales (NGOs) (expresión ésta última, muy utilizada en Inglaterra).

Tratando de buscar equivalencias entre las *charities* y entidades reguladas por la legislación española, podríamos identificar a aquellas con las entidades sin fines lucrativos previstas en el artículo 2 de la Ley 49/2002. Es difícil encontrar paralelismo en las formas jurídicas adoptadas, las diferencias son notables. En el ordenamiento jurídico español, la forma jurídica predetermina los fines, las actividades y los beneficiarios, en definitiva la esencia de la entidad. En el ordenamiento jurídico norteamericano la forma jurídica viene a constituir un cauce legal que posibilita reinventar las instituciones y adaptarlas a la voluntad de los fundadores mediante el desarrollo de sus normas de constitución.

2.3. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN LEGAL DE LAS *CHARITIES*

La creación de las *charities*, como entidades legales, estaba estrechamente relacionada con la filosofía religiosa y el desarrollo de los conceptos de herencia, disposiciones testamentarias y *corporate entities*²⁸.

²⁸ M. Fremont-Smith realiza una magnífica descripción de lo que ella denomina la evolución de las *charities* en sociedades como la romana, destacando la función de las fundaciones y asociaciones, las *piae cuasae*, y las fundaciones de la Iglesia Católica. Respecto al mundo árabe habla de las *waqf*, fundaciones islámicas, que pueden constituirse para perseguir cualquiera de los fines del Islam. Son asociaciones perpetuas que tienen prohibida la acumulación de rendimientos. El fundador puede designarse como el primer mutawali, o *trustee* y asignarse una retribución económica, normalmente un 10 por 100 de los ingresos, en ningún caso puede ser superior de las que designe para los siguientes fideicomisarios (*Governing nonprofit organizations, Federal and State Law and Regulation*, Belknap-Harvard, 2004, pp. 21-22).



El concepto de romano de *charities* llegó hasta Inglaterra donde recibió la impronta del sistema legal anglosajón. Los reyes sajones concedieron a los obispos la facultad de supervisión de las donaciones, así como de las instituciones religiosas que los administraban. De hecho la palabra "*corporation*" se utilizaba para describir instituciones religiosas y órdenes monásticas. El párroco de una parroquia o una orden de frailes eran considerados como una *corporation* y por lo tanto, como una entidad separada que podía existir por tiempo indefinido.

Respecto al *trust*, el periodo que marcó su desarrollo fue continuo al periodo de desavenencias entre la Corona inglesa y la Iglesia Católica que se caracterizó por un incremento del interés en actividades benéficas seculares.

La primera ley que constituyó el punto de partida de la actual regulación de las *charities* es el "*Statute of Charitable Uses*" de 1601. Esta ley estimuló la creación de *charitable trusts* en Inglaterra.

La finalidad de esta norma era por una parte regular las *almsgivings* mediante un método que eliminara los abusos que se venían produciendo y por otra, fomentar estas donaciones, para lo que estableció una lista bastante amplia de fines benéficos a los que podían ir destinadas, eliminando las incertidumbres que se habían producido en periodos anteriores.

A partir del *Statute*, las leyes posteriores hacían una remisión en su Preámbulo a la lista, a modo de definición de lo que se entendía por fines benéficos. El *Statute* previó el nombramiento de una especie de inspectores que controlaban la negligencia, mala administración o desviación de los fondos. Eran nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda.

La función de la Comisión fue posteriormente asumida por el Fiscal General del Estado (*Attorney general*). En la práctica, no hubo muchas denuncias ya que aquél que denunciaba una mala practica, tenía que pagar las costas si el fiscal iniciaba un procedimiento y no prosperaba.

El paso más importante se dio con la creación por parte del Parlamento de la *Charities Commision*, conocida originariamente como *Brougham Commision* cuyo objetivo era investigar y registrar todos los *charitable trusts* de Inglaterra y Gales. A partir de 1819 los miembros de la comisión estaban autorizados a aportar evidencias al fiscal general del Estado para que iniciara procedimientos contra los abusos²⁹.

Sin lugar a dudas, el modelo inglés se trasladó a Estados Unidos donde muchas de las exenciones reconocidas en el Impuesto sobre Sociedades a favor de *nonprofits* tienen su origen en la *Revenue Act of 1894*, incluso hubo un anterior reconocimiento de exención para las instituciones literarias, científicas u otras instituciones de beneficencia por parte del *Internal Revenue Service*³⁰.

La regulación legal de las *tax exempt organizations* se inició en 1913, aunque tiene sus raíces en 1950 y 1969. Realmente, la estructura legal actual (junto con la regulación de los donativos a entidades benéficas) se formó sustancialmente en 1969.

La Ley que originariamente regulaba la exención aplicable a las entidades sin fin de lucro en EEUU, afectaba solamente a entidades benéficas, se trataba de la *Tariff Act of 1894* en ella se establecía que no era aplicable la exención en ella prevista a *corporations, companies, o associations* organizadas y que llevaran a cabo fines benéficos, religiosos o educacionales.

Después de la ratificación de la sexta enmienda por los estados en 1913 y una vez se le concedió al Congreso competencia para promulgar una ley que regulara el Impuesto sobre la Renta, el Congreso promulgo *The Tariff Act* ese mismo año, ampliando la exención en el *Federal Income Tax* a cualquier *corporation* o asociación que operara exclusivamente con fines religiosos, benéficos, científicos o educativos siempre que no repartiera o transfiriera el resultado económico para el beneficio privado de cualquier accionista particular.

La *Revenue Act of 1934* incorporó los requisitos para la exención dentro de las primeras medidas adoptadas y añadió la regla de *no substantial part*, es decir, que no podía constituir una parte sustancial de las actividades de las entidades benéficas exentas, las de "propaganda" o "intento de influir en la legislación". El *Internal Revenue Code* de 1939 mantuvo la misma previsión.

²⁹ Sobre la evolución de las *charities* en Inglaterra véase a M. Fremont-Smith, *Governing nonprofit...últ. ob. cit.*, pp. 30 y ss.

³⁰ Véase B. Bittker y George K. Rahdert, "The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation", *The Yale Law Journal*, V. 85, n.º 3, 1976, p. 301.

El *Internal Revenue Code* de 1954 añadió dos previsiones, añadió algunas entidades a la lista de entidades exentas, se trataba de entidades organizadas y que operaran con el fin de *testing for public safety*. Por otra parte, prohibió que organizaciones exentas participaran o intervinieran en campañas políticas o en representación de un candidato para un cargo público.

La Ley de reforma fiscal de 1969 (*The Tax Reform Act of 1969*), la Ley más importante desde el punto de vista de las entidades sin fin de lucro, introdujo nuevas normas que diferenciaba “*Public Charities*” de “*Private Foundations*”, gravando algunos aspectos de las operaciones de las *private foundations* y revisando la *unrelated debt-financed property rules* y el tratamiento fiscal de los clubes sociales.

La Ley de reforma Fiscal de 1976 (*The Tax Reform Act of 1976*) reguló aspectos relacionados con las actuaciones de influencia en procesos legislativos (*lobbying*) de *Public Charities*, organizaciones de deporte amateur, clubes sociales, asociaciones de propietarios de casas, definición del término agricultura y la exención para planes de servicios legales de grupos (*group legal services plans*).

La *Tax Reform Act of 1984* dio lugar a la aprobación de los reglamentos de auditoría para la Iglesia y los reglamentos sobre organizaciones para la asistencia a niños, se transformaron en leyes.

La *Revenue Act of 1987* incrementó la carga fiscal para las *Public Charities* que estuvieran involucradas en *loobying* y campañas políticas, también estableció requisitos relativos a la revelación del origen de los fondos recaudados por estas entidades. La *Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993* introdujo normas relativas a la no deducibilidad de gasto por *lobbying* y actividades en campañas políticas y normas que obligaban a la revelación de estas actividades por parte de las asociaciones.

La *Taxpayer Bill of Rights 2*, 1996, añadió normas sancionadoras, extendiendo las sanciones al incumplimiento de comunicación anual de devoluciones, revisión las normas de información y añadió el lenguaje del *private inurement* a la regulación de las *social welfare organizations* exentas.

La *Health Insurance Portability and Accountability Act* de 1996 introdujo dos nuevas categorías de entidades exentas.

La *Taxpayer Relief Act 1997* introdujo numerosos cambios en la regulación de las entidades exentas.

En 2000 el Congreso aprobó una ley obligando a las organizaciones políticas a revelar el origen de sus fondos y sus actividades.

La *Victims of Terrorism Tax Relief Act* en 2002 introdujo normas sobre la asistencia de *charitable organizations* a individuos víctimas del terrorismo y clarificó la normativa relativa a los fondos para ayuda en caso de catástrofes³¹.

2.4. FORMAS JURIDICAS QUE ADOPTAN LAS *PUBLIC BENEFIT ORGANIZATIONS*

2.4.1. Introducción

“El role del tercer sector en la sociedad e incluso el concepto de *nonprofit organization* es algo confuso”³². Las clases y formas de *nonprofit* son variadas y sirven a distintos fines. Algunas se constituyen para potenciar el bienestar de la comunidad, otras se organizan con fines benéficos específicos, educativos, religiosos, artísticos, literarios o científicos; otras se constituyen para beneficiar a sus miembros exclusivamente.

La *charitable organization* constituida y mantenida mediante donativos del público en general, es el tipo de organización que generalmente se asocia con el *status* de *nonprofit organizations*.

³¹ Véase Bruce R. Hopkins, *The Law of tax ...*, pp. 39-42.

³² Marilyn E. Phelan, Robert J. Desiderio, *Nonprofit organization Law and Policy*, Thomson-West, 2003. p. 1.



Hay muchas *nonprofit* de naturaleza empresarial cuyos fondos derivan fundamentalmente de beneficios generados por operaciones empresariales. Ejemplos de ello lo constituyen hospitales, centros médicos de día, los *retirement village*, clubes de campo o cooperativas de granjeros, son entidades que generan beneficios de sus actividades empresariales y se constituyen como *nonprofit corporation*.

En EEUU la legislación de las *nonprofit organizations* está fragmentada. Algunos Estados han separado las distintas *nonprofit organization* en categorías distintas para tratar lo temas legales y regular más eficazmente los distintos tipos de sociedades.

Nonprofit corporation se han clasificado como *public benefit corporation*, se trata de aquellas que benefician a la colectividad como las *charitable organizations* y las *mutual benefit corporations*, las que benefician a sus miembros como los clubes sociales³³.

Según M. Fremont-Smith³⁴ las *charities* adoptan normalmente una de las siguientes formas legales: *corporation* o *trust*, siendo la primera la forma más comúnmente empleada en USA desde la segunda mitad del siglo XX. También puede crearse *charities* mediante la fórmula de *voluntary association* aunque es mucho menos frecuente³⁵. El motivo fundamental es que los socios están sujetos a responsabilidad personal por las deudas de la asociación³⁶.

Una nueva forma legal, desarrollada en los años 90 es la denominada *limited liability company* (LLC). Está reconocida en la legislación de todos los Estados. EL IRS dispuso en 1999 que las LLCs serían consideradas como entidades exentas, siempre que estuvieran participadas en su totalidad por entidades exentas. En 2000 el IRS estableció doce condiciones que debían ser cumplidas en aras a ser consideradas organizadas y dirigidas exclusivamente por la consecución de fines exentos. A efectos fiscales estas entidades son consideradas *corporations*.

La creación y administración de los *charitable trust* y de las *charitable corporations* está regulada por distintas normas. Sin embargo, la definición de los *charitable purposes*, desarrollada en las primeras normas que regulaban los *trusts*, es común para ambos tipos de organizaciones.

2.4.2. La forma jurídica de *trust* para las *charities*. Los *charitable trusts*

Un *trust* es una institución jurídica en la que se establecen disposiciones sobre una propiedad, otorgándose el título legal al *trustee* quien es el encargado de gestionar la propiedad y destinarla a los fines y beneficiarios indicados en el documento constitutivo por el *settlor* o *trustor* (donante).

El derecho a disfrutar la propiedad así como cualquier beneficio que pueda derivar de ella corresponde a los beneficiarios, los cuales pueden exigir sus derechos frente al *trustee* y al donante.

La segunda modificación de la ley que regula los *trusts* (*the Restatement second of Trusts*) define el *charitable trust* como: una relación fiduciaria respecto a una propiedad que surge como resultado de una manifestación de intenciones para crearla y sujeta a una persona para quien la propiedad está sujeta a obligaciones equitativas relacionadas con el destino de la propiedad a fines de interés general.

a) Creación de un *charitable trust*

Un *trust* no es una organización con personalidad jurídica, por lo que no tiene que informar de su existencia al Estado. Se requieren muy pocas formalidades para la creación de un *trust*.

El procedimiento para crear un *trust* no es complicado. El *trustor* o *grantor* (fideicomitente) debe realizar una declaración (*declaration of trust*) para transferir la propiedad a otra persona, el *trustee* (fiduciario) quien pasará a detentar la propiedad en virtud del *Charitable trust*. Éste constituye un patrimonio independiente cuya titularidad corresponde al *trustee*.

³³ Marilyn E. Phelan, Robert J. Desiderio, *Nonprofit organization...*, ob.cit., p. 2.

³⁴ *Governing...*, ob. cit., p. 118

³⁵ Muchas pequeñas *nonprofit organizations* se constituyen en *unincorporated association*. Pero según, Marilyn Phelan la estructura organizacional preferible es la de *corporation*. Las tres formas jurídicas que analizamos son estudiadas también por J. Fishman and S. Schwarz, *Nonprofit Organizations...*, ob. cit., pp. 61 y ss.

³⁶ Esta responsabilidad ha sido mitigada en once estados en los que se ha promulgado *The Uniform Unincorporated Nonprofit Association Act* en la que se prevé que las *voluntary associations* puede ser titulares de bienes inmuebles y puedan limitar la responsabilidad de los asociados (*Uniform unincorporated Nonprofit Association Act*, sección 4.6 (1996).

Se exigen tres requisitos para la creación de un *trust*: 1.º la propiedad que constituye el objeto del *trust*; 2.º la evidencia de la intención de crearlo; 3.º que se destine a fines reconocidos por los tribunales del Estado correspondiente, como fines de interés general.

La manifestación de voluntad se puede recoger tanto en documento escrito privado, como en escritura pública (*Trust instrument* o *trust indenture*). Si el patrimonio o el bien en cuestión es un inmueble es necesario que la constitución del *trust* se refleje en escritura pública, aspecto éste exigido por la mayoría de los Estados en los que se han aprobado las denominadas *Statute of Frauds*. En estas leyes se exige para que la transmisión de un inmueble sea válida que se haya realizado en un documento por escrito. Cabe la existencia de crear un *trust* mediante una declaración verbal, este tipo de *trust* no son frecuentes ya que presentan problemas de prueba y por lo tanto no pueden disfrutar de exenciones fiscales.

En los casos en que se constituye *inter vivos* puede que no se de la intervención de ningún órgano administrativo ni judicial. Sin embargo en el caso de constituirse según disposición testamentaria, el *trust* se constituirá bajo supervisión del tribunal donde estaba domiciliado el causante en el momento del fallecimiento.

En algunos casos el *trustor* puede establecer que se cree una *nonprofit corporation* que actuara como *trustee*³⁷.

El documento para crear un *trust* (*declaration of trust*) debe incluir el nombre del *trustor*, los nombres de los *trustees* iniciales, cómo se llevará a cabo su sustitución, cuales son los fines benéficos del *trust*, la duración y el destino de los activos del *trust* cuando éste se disuelva a entidades benéficas. Se debe adjuntar un inventario de las propiedades que le han sido transferidas al *trust*.

b) Duración y restricciones

No cuentan con un límite respecto a su duración pudiendo constituirse a perpetuidad a diferencia de los *private trust*, los cuales están sujetos en muchos casos a la regla que prohíbe la perpetuidad (*Rule Against Perpetuities*).

Por otra parte, no es esencial para la validez del *charitable trust* que se constituya a perpetuidad, ambas opciones son perfectamente válidas.

c) Finalización

Es la voluntad del que constituye el *trust* (el *settlor*) la que determina la duración del *trust*. Es posible la constitución de un *trust* sometida a la condición de que si algún evento se produce, el *trust* se disolverá y los fondos revertirán al donante o a sus herederos. Esta condición debe recogerse explícitamente, no se admiten condiciones implícitas.

d) Acumulación de rentas

Existe una norma que impide la acumulación de rendimientos durante periodos largos de tiempo.

A diferencia de los que ocurre en Inglaterra, en EEUU los tribunales son proclives a respetar la voluntad de donante, de manera que admiten la acumulación de rendimientos a no ser que ésta se produzca de forma injustificada durante un dilatado periodo de tiempo.

e) Deberes administrativos de los *trustees*

Las normas que imponen obligaciones a los *trustees* las encontramos en las leyes de los distintos estados y en la jurisprudencia.

Las principales obligaciones son:

1.º El deber respecto a la delegación.

La sección 9 de la *Uniform Prudent Investor Act* de 1994 autoriza al *trustee* a delegar las inversiones y las funciones de dirección que un prudente *trustee* con capacidades similares podría delegar bajo las mismas circunstancias. Sin embargo el *trustee* debe tener habilidad, cuidado razona-

³⁷ Respecto a la creación de los trusts véase Marilyn E. Phelan *Nonprofit enterprises: Corporations, Trusts and Associations*, West group, 2007, pp. 1-15 y ss y Marion Fremont-Smith.



ble y precaución a la hora de seleccionar al agente, establecer el alcance de la delegación y revisar periódicamente la actuación de aquél.

2.º La obligación de guardar y rendir cuentas.

Los *trustees* tienen la obligación de formular y rendir cuentas de la propiedad y la administración del *trust*. En el supuesto de *charitable trusts* es el fiscal general del Estado (*attorney general*) quien puede pedir el cumplimiento de este deber.

En el supuesto en que un *trust* sea el titular de las participaciones de una sociedad, puede ser requerida la contabilidad³⁸.

3.º Otras obligaciones. La *Restatement (second) of trust* enumera nueve obligaciones: la obligación del administrar el *trust*, cuidar y controlar la propiedad, preservar la propiedad, mantener la propiedad del *trust* separada de la propiedad personal del *trustee*, cuidado en la selección del banco para el depósito de fondos y elegir el tipo de depósito adecuado.

En casi todas las leyes de los estados se autoriza a los *trustees* a hacer inversiones en los denominados *Common Trust Funds*. Estos fondos están exentos en el Impuesto sobre sociedades y cuando están administrados por bancos nacionales deben constituirse conforme a las normas establecidas por el Consejo de Gobierno de la Reserva Federal respecto a su administración y a las cantidades que deben ser invertidas. Estos fondos constituyen una vía para diversificar la inversión y simplificar la administración de pequeños *trusts*.

Otra de las obligaciones de los *trustees* es no poner en peligro el *status* de exención que disfrutaban los *charitable trustees*³⁹.

f) Poderes de administración de los *trustees*.

El *settlor* puede prohibir el ejercicio de ciertos poderes que si expresamente no se prohibieran se inferirían de la naturaleza del *trust*. En algunos casos, bajo la doctrina de la desviación *Doctrine of deviation*, los tribunales pueden hacer caso omiso a la prohibición si su existencia puede impedir la consecución de los fines del *trust*.

Los poderes de los *trustees* de *charitable trust* pueden ser en algunas ocasiones más extensos que en los supuestos de *private trusts* como consecuencia de la duración indefinida del *trust*. Así por ejemplo, se les otorgan poderes para arrendamientos de larga duración y cuando el bien objeto del *trust* es un inmueble, los tribunales le otorgan poderes para la venta.

Si el poder de venta no puede inferirse expresamente o indirectamente es necesaria una autorización de venta del tribunal y el Fiscal General tiene que ser parte en el procedimiento.

En general, los poderes para hipotecar bienes o pignorar valores no son tan amplios como los de venta o arrendamiento. Los tribunales pueden autorizar hipotecas, prendas, ventas o arrendamientos, a pesar de posibles previsiones en contra, si lo considera necesario para el cumplimiento de los fines del *trust*.

g) Poderes discrecionales de los *trustees*.

A menudo los *trustees* disfrutaban de poderes discrecionales, tanto para administrar el *trust* como para destinar sus fondos. Los tribunales no intervienen en el ejercicio de este poder, a no ser que quede claro que no se están ejercitando dentro de unos límites razonables. Los tribunales no pueden sustituir su criterio por el del *trustee* sino considerar si ha actuado de buena fe, por un motivo adecuado y dentro de los límites de un criterio que le parezca al tribunal razonable.

h) Compensación de los *trustees*.

Está permitido que los *trustees* reciban un remuneración por el servicio que prestan y que sean compensados por los gastos que le ocasione la administración del *trust*.

³⁸ En 1961 el tribunal de Nueva York sostuvo que el fiscal general podía solicitar las cuentas de dos sociedades de las que el *trust* poseía una participación del 56 por 100 (M. Fremon-Smith, *Governing ...*, ob. cit., p. 141).

³⁹ The Uniform Trustees powers Act de 1964, en vigor en 11 Estados, establece "In the exercise of his powers granted by this Act, a trustee has a duty to act with due regard to his obligation as a fiduciary, including a duty not to exercise any power under this Act in such a way as to deprive the trust of an otherwise available tax exemption deduction or credit for tax purposes".

Normalmente el importe de la retribución viene establecido en el *trust instrument*, aunque puede ser también establecido por un tribunal. Según M. Fremont-Smith hasta 1990 los *trustees* tan solo eran compensados por los gastos en los que incurrieran, sin embargo hoy en día es normal que reciban una retribución económica, al menos en el caso de las *private foundations*⁴⁰.

i) Causas exculpatorias

Una de las previsiones más frecuentes recogidas en los *trusts instruments* es la denominada, cláusula exculpatoria, cuyo objetivo es exculpar al *trustee* de la responsabilidad derivada de ciertos incumplimientos del *trust*. Estas previsiones son interpretadas por los tribunales de forma restrictiva además en ningún caso se vería exculpado el *trustee* que hubiera incumplido con el *trust* de mala fe, intencionadamente o con imprudente indiferencia hacia los intereses de los beneficiarios o en el caso en que hubiera incumplido movido por sus propios intereses económicos.

2.4.3. La forma jurídica de *corporation* para las *charities*. Las *nonprofit corporations*

En opinión de Fremont-Smith la popularidad de la *corporate* como forma jurídica de entidades *charitable* puede ser atribuida, en gran parte, al carácter invasivo de esta forma legal en la vida empresarial americana y la familiaridad de los “creadores” de las *charities* con la forma de operar de estas entidades⁴¹.

Existen normas generales que regulan la creación y el funcionamiento de *nonprofit corporations* en todos los estados excepto en dos⁴². En 1952 se publicó el *Model Non-Profit Corporations Act*, elaborado por el *Committee on Nonprofit Corporations of the American Bar Association*. Esta ley experimentó algunas modificaciones en 1957, en 1964 y en 1987 fue cuando se aprobó la *Revised Model Nonprofit Corporation Act* (RMNCA).

El mayor cambio que introdujo el RMNCA fue la clasificación de las *nonprofit corporation* en tres categorías: *Public benefit*, *mutual benefit* y *religious corporations*. También tipificó los poderes del fiscal general del Estado.

Las *public benefit corporations* las constituyen las *charitable corporations*. Éstas tienen un mayor número de normas relaciones con el conflicto de intereses que las *business corporations*.

Los elementos comunes en las leyes de los distintos Estados son los siguientes: a) Prohíben la emisión de acciones; b) no prohíben la existencia de beneficio pero si prohíben el pago de dividendos; c) la mayoría permiten que se pague una cantidad razonable a los directores y gerentes y el pago en especie; d) prohíben el destino de sus activos en supuestos de disolución a entidades que no sean benéficas. La mayoría de los estados establecen requisitos respecto a la conducta de gerentes y directores y algunos Estados inmunidad respecto a la responsabilidad de los voluntarios en algunas ocasiones. Establecen el beneficio de la no responsabilidad de sus miembros y en muchas ocasiones requisitos de conducta relacionados con la responsabilidad de gerentes y directores. Al existir esos requisitos es menos probable que incurran en responsabilidad que los gerentes o directores de *trust* o de *association*.

Una *nonprofit corporation* puede ser *trustee* y por lo tanto, considerarse que tiene el *status* de *Charitable trust* con independencia de su forma jurídica. Le será de aplicación la *Uniform Supervision of Trustees and Fundraisers for Charitable Purposes Act*⁴³.

a) Creación de una *Charitable corporation*

A diferencia del *trust*, la *corporation* no puede existir sin una autorización estatal. La documentación a presentar se regula en las normas estatales, normalmente se presenta a la Secretaría

⁴⁰ *Governing...*, ob. cit., p. 147.

⁴¹ *Governing...*, ob. cit., p. 151.

⁴² En 2003, 48 estados y el Distrito de Colombia habían aprobado *Nonprofit Corporations Acts*. Delaware y Kansas no tienen ley específica sobre *nonprofit corporations*, por lo que se regulan por las mismas normas que las *business corporation*, los estatutos deben contener una declaración en la que se afirme que no han sido creadas para beneficio privado y se prohíba la distribución de beneficios a los accionistas.

⁴³ Marilyn E. Phelan and Robert J. Desiderio, *Nonprofit Organizations Law ...*, ob. cit., p. 31.



de Estado. En muchos estados la solicitud junto a la documentación se tienen que presentar en *the office of the corporation*. La solicitud requiere normalmente la identificación de un solo *incorporator* e información básica sobre los fines, poderes, nombre y dirección de los miembros del Consejo de Administración, socios u otros miembros si lo hay.

Tras recibir la solicitud y haberse pagado los tributos correspondientes, el oficial del Estado envía el *charter* o *certificate of incorporation*⁴⁴.

Las *charitable corporations* no están sujetas a ningún límite temporal.

Organización interna

El gobierno de las *Charitable Corporations* está inicialmente determinado por los *incorporators*, quienes especifican en los estatutos el marco básico relativo a la organización. Además de la determinación de los fines, la decisión más importante es si el control de la entidad debe estar en manos del consejo de Administración o dividido entre los miembros de este y los socios. La mayoría de las *charitable corporations* están gobernadas por un consejo de administración que se auto perpetúa, a menudo denominado *trustees*.

Los miembros o socios de las *charitable corporations* tienen los mismos derechos que los accionistas de *business corporations* con excepción de los derechos económicos⁴⁵. En los estatutos y en la escritura de constitución se especifican los poderes de los miembros, entre los que se indican aquellos que no pueden ser objeto de delegación.

La mayoría de las *nonprofit corporations* que no son *charities* tienen miembros. Muchas se organizan como *mutual benefit*, no como *public benefit* por lo que sus miembros en la mayoría de los casos tienen derecho a participar de sus activos cuando se disuelve la sociedad. En este aspecto se aproximan a los socios de las *business corporations*. Puede haber socios de distinta clase y sus deberes y derechos se recogen en los estatutos.

En algunos estados se limita la identidad de los miembros del Consejo, así por ejemplo en California se establece que no puede haber más de un 49 por 100 de *interested persons* en el Consejo. Se trata de aquellos que o bien personalmente o bien un miembros de su familia, están recibiendo, en ese momento una compensación económica por los servicios prestados a la *corporation*.

c) Obligaciones de los miembros del Consejo de Administración relacionadas con la gestión

Hay dos bloques de obligaciones: Las relativas al deber de lealtad y cuidado y las relativas a la gestión administrativa. Estas dos últimas son la obligación respecto a la delegación y la obligación de elaborar y rendir cuentas.

Algunos autores denuncian lo inapropiado de los mecanismos actuales para obligar al cumplimiento de estos deberes⁴⁶.

2.4.4. La forma jurídica de *association*

Una *nonprofit organization* que no se constituya como *trust* ni como *corporate* es una *association*. La constitución de una *association* es básica, simplemente hace falta el acuerdo de sus miembros de realizar o desarrollar un fin común. No hace falta ningún documento para su constitución.

El hecho de que la *association* no tenga personalidad jurídica independiente de sus miembros, así como la falta de regulación legal de la figura hacen que las operaciones con terceros sean inseguras. La *association* no puede constituirse por tiempo indefinido, no puede contratar, ni ser titular de propiedades. Los miembros contraen responsabilidad indirecta (*vicarious liability*) por las acciones de la *association*. Pueden ser responsables de sus acciones y de las acciones de otros

⁴⁴ Respecto a la constitución, modificaciones, fusión y disolución de *Charitable Corporations* véase M. Fremont-Smith, *Governig...*, ob. cit., pp. 154 y ss.

⁴⁵ Respecto a los derechos de voto de los accionistas de *corporations*, véase Alan R. Palmiter, *Corporations, Examples and Explanations*, Aspen, 2006, pp. 105 y ss.

⁴⁶ Sobre las obligaciones de los miembros del Consejo de administración, véase Zechariah Chafee, "Developments in the Law. Nonprofit Corporations", *Havard Law Review*, n.º 105, 1991-1992, pp. 1590-1611.

miembros. La responsabilidad de sus miembros se determina generalmente mediante los principios del contrato de agencia.

Algunos estados han adoptado la *Uniform Unincorporated Nonprofit Association Act* que permite a las *nonprofit associations* adquirir propiedades, no siendo los miembros responsables de las deudas.

2.5. LOS CHARITABLE PURPOSES O FINES DE INTERÉS GENERAL COMUNES A CUALQUIER FORMA JURIDICA

En EEUU las leyes han concedido históricamente, una gran libertad al donante a la hora de determinar los fines a los que debe ir destinada su donación⁴⁷.

En un primer momento los tribunales norteamericanos se basaron en la lista de fines enumerados en el preámbulo del *Statute of Charitable uses of 1601*⁴⁸ aprobado por la Corona inglesa. Posteriormente en la segunda y tercera reforma de la Ley que regulaba los *trusts* (*Restatement second and third of the Law of trusts*, se añadieron otros fines.

Podemos hablar finalmente de cinco fines y un sexto constituido por una norma cajón de sastre. Los fines son la lucha contra la pobreza, los avances en el conocimiento⁴⁹ y en la educación, en la religión, la protección de la salud, fines gubernamentales y municipales y finalmente, se añadía una cláusula genérica en la que se ampliaban a “otros fines que beneficiaran a la comunidad”.

M. Fremont-Smith señala que hay una categoría de fines que pueden ir en contra de lo que se consideran fines de interés general, pero que no están prohibidos por ninguna norma penal. Estos fines han generado una extensa jurisprudencia en el siglo XX. Se trata de los supuestos de *charitable trusts* que se dedicaban a actividades educativas o de lucha contra la pobreza y que limitaban los beneficiarios en función de criterios como la nacionalidad, raza, religión, género, preferencia sexual, edad, preferencias políticas u otras características.

Los criterios que los tribunales han aplicado para determinar la validez son si el desarrollo de esos fines implicaba una actuación por parte del Estado y si implicaban o no una discriminación injusta. Si se daban ambos supuestos el *trust* se disolvía. El hecho de que exista o no una acción del Estado, es relevante ya que en función de la enmienda 14 se prohíbe cualquier discriminación del Estado en función de raza o religión⁵⁰.

⁴⁷ Una de las definiciones jurisprudenciales más citadas de “charitable trust” es la que recoge en 1867 la sentencia del caso Jackson v. Phillips del Chief Justice Gray: “A Charity in the legal sense, may be more fully defined as a gift, to be applied consistently with existing laws, for the benefit of an indefinite number of persons, either by bringing their minds or hearts under the influence of education or religion, by relieving their bodies from the disease, suffering or constraint, by assisting them to establish themselves in life, or by erecting or maintaining public buildings or works or otherwise lessening the burdens of government”. (M. Fremont-Smith, *Governing...*, ob. cit., p. 119).

⁴⁸ “Some for relief of aged, impotent and poor people, some for maintenance of sick and maimed soldiers and mariners, schools of learning, free school, and scholars in universities, some for repair of bridges, ports, havens causeways, cuses, sea-banks, and highways, some for education and preferment of orphans, some for ortowards relief, stock or maintenance for houses of correction, some for marriages of poor maids, some for supportation, aid and help of young tradesmen, handicraftsmen and person decayed, and others for relief or redemption of prisoners or captives, and for aid or ease of any poor inhabitants concerning payments of fifteens, setting out of soldiers and other taxes”.

⁴⁹ Ello incluía la labor que realizan bibliotecas, museos diseminando la cultura y formando a los ciudadanos.

⁵⁰ En una primera sentencia el Tribunal Supremo de los Estados Unidos, sostuvo que la 14 enmienda prohibía a la ciudad de Filadelfia actuar como *trustee* de un *trust* constituido para crear y gestionar un colegio para niños huérfanos blancos. Otro sentencio cambió el criterio. En 1911 se hacía un legado en testamento al *major* y council de Mancon, Georgia, de un solar para que fuera usado como parque para personas blancas exclusivamente. En 1960 se abrió a todas las personas con independencia de su raza. como respuesta el equipo de directores presentó un demanda en la que solicitaba al tribunal que removiera a la ciudad en su calidad de *trustee* y que transfiriera el parque a otro consejo de *trustees* designado por el tribunal que pudieran llevar a cabo los términos originales del legado. Los herederos del testador presentaron otra demanda reclamando la reversión de la propiedad del parque. EL tribunal inferior aceptó que se removiera a los trustees y se nombrara a otros. El Tribunal Supremo de EEUU modificó el criterio entendiendo que la acción de la ciudad de incluir el uso del parque dentro del conjunto de sus actividades no podía ser refutada simplemente con la designación de nuevos *trustees*. El Tribunal de de Georgia consideró que el *trust* no podía continuar existiendo por lo que la propiedad reversionó a los herederos (M. Fremont-Smith, *Governing...*, ob.cit., pp. 122-123).



Situación distinta es la que se da cuando no interviene la acción de Estado, en cuyo caso se considera que la libertad de asociación permite diferenciar al grupo de beneficiarios, excluyendo evidentemente a aquellos colectivos que no se hayan incluido en la definición de beneficiarios⁵¹.

El motivo último por el que donante constituye una *charitable trust* no es el factor a considerar para determinar la validez de un *charitable purpose*. El efecto de la donación es lo que se controla no el motivo que llevó al donante a realizar la donación. A veces lo que pretende el donante es que su nombre se perpetúe mediante cualquier inscripción en el bien donado, esto no afecta al valor de la donación.

2.6. LA DOCTRINA DEL “CY PRES” Y LA “DEVIATION”

En opinión de algunos autores, esta doctrina, formulada en el siglo XI, es la responsable legal de los problemas inherentes a la existencia perpetua de las instituciones.

Tradicionalmente se ha aplicado cuando se daban tres circunstancias: 1.º La existencia de un *charitable trust*, una *corporation* o el objeto de una donación destinado a un fin benéfico; 2.º la imposibilidad de llevar a cabo la intención inicial del donante y 3.º El donante perseguía un fin de interés general, así como un objeto determinado. Si se daban esas condiciones las *Equity Courts* podían modificar los fines en aras de reflejar necesidades actuales, eligiendo aquéllos que más se aproximaban a la intención del originario del donante.

Esta doctrina está ahora aceptada por prácticamente todos los estados, que o bien la recogen expresamente en textos legales o bien mediante desarrollo jurisprudencial.

La sección 67 del *Restatement (third) of Trusts* estableció una versión moderna de esta doctrina, de manera que, a no ser que los términos del *trust* prevean otra cosa, si la propiedad es entregada al *trust* para ser destinada a un fin de interés general, y deviene ilegal o imposible de llevar a cabo el fin establecido o en toda su extensión o supone un despilfarro destinar toda la propiedad al fin designado, el *charitable trust* no se disolverá, pero el tribunal dirigirá la aplicación de la propiedad o una parte apropiada de la misma, a fines benéficos que razonablemente se aproximen al designado inicialmente.

El *Uniform Trust Code* tiene la misma formulación.

Los *trustees* o el fiscal general para invocar este principio tienen que solicitar al tribunal permiso o indicaciones para modificar los términos del *trust* y establecer un programa para el destino de la propiedad. Normalmente sugieren un plan que el tribunal tiene que aprobar. El fiscal general tiene que ser parte en el procedimiento y en algún Estado también hay que notificar a los herederos.

En el caso *Jackson v. Phillips*⁵² en el que el tribunal invocó la que es ahora considerada como la clásica definición de fines benéficos válidos “*valid charitable purposes*”, se solicitaba su aplicación por parte de los *trustees* que pretendían se declarara la validez de la donación realizada para promover “el sentimiento público que pondrá fin a la esclavitud de los negros en este país”. Además se aportó al *trust* un importe adicional para asistir a los esclavos fugitivos. El testador murió en 1861 y en 1865 se aprobó la enmienda n.º 13. Los herederos reclamaban la disolución del *trust* pero el tribunal aplicó la doctrina del *Cy Pres* considerando que con la abolición de la esclavitud no se habían cumplido ni el objetivo más inmediato del testador, la educación ética de los ciudadanos, ni el más remoto, la mejora de las condiciones de vida de la raza africana en EEUU.

Finalmente, el dinero se destinó para la ayuda de antiguos esclavos y para cubrir necesidades de personas con descendencia africana en la ciudad de Boston y alrededores.

⁵¹ Un caso paradigmático fue el caso *Boy Scouts of America v. Dale*, que se resolvió en 2000. La organización prohibía la existencia de miembros homosexuales, aspecto éste que fue considerado por la Corte de New Jersey como una violación de la *State Public Accommodation Law*. En apelación la Corte Suprema consideró que la interpretación de la “*Public Accommodation Law*” que había hecho la Corte de New Jersey violaba el derecho del demandante a la *expressive association* de la primera enmienda. (M. Fremont-Smith, *Governing...*, últ. ob. cit., pp. 124-125).

⁵² M. Fremont-Smith, *Governing...*, ob. cit, p. 175.

Como un complemento de la doctrina del *Cy Pres*, en algunos estados los tribunales pueden permitir “desviaciones” de los términos iniciales del *trust* cuando el cumplimiento de las obligaciones devenga imposible, ilícito o por circunstancias desconocidas por el donante, fracase. La desviación es distinta a la doctrina del *Cy Pres*, ésta última se aplica cuando los fines no pueden conseguirse, aquella afecta al resto de aspectos previstos en los términos del *trust*.

2.7. EL REQUISITO DE LOS BENEFICIARIOS INDEFINIDOS

En la ley que regula los *trusts*, no se incluye la palabra beneficiario y ahí reside una importante diferencia entre *charitable trust* y *private trust*. Para que un *private trust* sea válido tiene que existir un beneficiario concreto, determinado, que sea capaz de controlar las actividades de los *trustees* y que pueda, en su caso, dirigirse a los tribunales para que corrijan los abusos. Sin embargo, en el caso de los *charitable trusts* al ser la beneficiaria la colectividad en general, no hay individuos concretos que puedan exigir el cumplimiento de sus obligaciones a los *trustees*. Incluso si las personas reciben beneficios directos de un *charitable trust* como becas, comida, etc. son considerados como “conductores de los beneficios sociales para la colectividad, no son realmente los beneficiarios del *trust*”⁵³.

Realmente la diferencia a veces es difusa ya que la jurisprudencia ha admitido la existencia de un *charitable trust* en supuestos en los que existía una persona con derecho a obligar al *trust* a cumplir con sus obligaciones como, hemos comentado que ocurre con los *private trust*⁵⁴.

Un *charitable trust* que establezca preferencias a la hora de determinar los beneficiarios sería admitido sin problemas. Así por ejemplo, un *trust* cuyos beneficiarios sean los pobres podría establecer una preferencia sobre los parientes pobres del donante y sería admitido, lo que no se admitiría es que como beneficiarios solo se establecieran los parientes pobres del donante⁵⁵.

M. Fremont-Smith afirma que en EEUU, los criterios de los tribunales son mucho más abiertos que en Inglaterra. Cita el caso de una empresa que creó un *trust* para beneficiar a un colectivo de 110.000 trabajadores, lo cual fue considerado como un *trust* válido en Inglaterra y sin embargo, comenta que hubiera sido considerado válido en EEUU, incluso con menos trabajadores⁵⁶.

La Comisión interna del *Internal Revenue Service* sobre entidades exentas, suele aplicar unos criterios más restrictivos que no siempre coinciden con los de los tribunales; aunque normalmente el problema que ocasiona la pérdida de la exención no reside en la determinación de los beneficiarios, sino en la existencia de beneficio privado para el donante.

La dificultad está muchas veces, en determinar la línea que separa una clase identificable de beneficiarios y una clase indefinida de beneficiarios que es lo que exige la regulación de los *charitable trusts*.

3. LAS CHARITY ORGANIZATIONS COMO ENTIDADES EXENTAS

3.1. CLASIFICACION FISCAL PREVISTA EN EL INTERNAL REVENUE CODE

El IRC en la sección 501 (c) (d) y en la sección 401 (a) regula las que se denominan *Tax exempt organizations* (entidades exentas). Se trata de multitud de entidades exentas a las que se les

⁵³ George G. Bogert and George T. Bogert, *The Law of trust and trustees*, West Group, St Paul, 3d ed. 1977.

⁵⁴ El caso *Curtis v. First Church in Charlestown* en el que se creó un *charitable trust* para beneficiar a un ministro de una Iglesia concreta, se consideró que aunque el beneficiario directo durante un tiempo determinado era una persona concreta, el fin principal que subyacía era la promoción de la religión, se consideró que el número total de beneficiarios a lo largo del tiempo era indeterminado (M. Fremont-Smith, *Governing...*, ob. cit., p. 128).

⁵⁵ En el sentido indicado en el primer supuesto encontramos el caso *Bullard v. Chandler* y en el segundo, el caso *Kent v. Duham*. (M. Fremont-Smith, *Governing...*, ob. cit., p. 128).

⁵⁶ M. Fremont-Smith, *Governing...*, últ. ob. cit., p. 129.



aplican normas diferentes. En la sección 501 (c) (3) se regulan los requisitos que deben cumplir las *Charity Organizations* para disfrutar del estatus de exentas. Se trata de las *corporations, community chests, funds o foundations* organizadas y que operan exclusivamente, para fines religiosos, benéficos, científicos, de seguridad pública, literarios, educacionales, para promover las competiciones deportivas no profesionales, de prevención contra el maltrato infantil o el maltrato de animales.

A estas entidades se les prohíbe que la totalidad o parte de su beneficio se destine a intereses particulares de accionistas o personas vinculadas. No pueden dedicar parte sustancial de sus actividades a realizar propaganda u otros intentos de influir en procesos legislativos. Se les prohíbe participar o intervenir en campañas políticas, incluyendo la publicación o distribución de declaraciones, ni tampoco en representación u oposición de un candidato a un cargo público⁵⁷.

A partir de aquí, nos referiremos a las entidades de la sección 501 (c) (3) como *charitable organizations* o *charities*.

Hay otras veintitrés clases de organizaciones con una extensa variedad de objetivos, descritas en la sección 501 (c). Todas ellas están exentas en el impuesto sobre la renta de sociedades (*Federal Income Tax*), sin embargo, sólo las *charities* descritas en la subsección (c) (3), ciertas compañías de cementerios, organizaciones de veteranos exentas según la subsección (c) (19) y las organizaciones fraternales pueden recibir donaciones exentas para el donante, siempre y cuando el objeto de dichas donaciones se destinen a la consecución de fines de interés general.

Hay algunas *charitable organizations* también exentas que se regulan en otros apartados de la sección 501. En concreto la sección (d) contempla las asociaciones religiosas y apostólicas, sección (e) las organizaciones de servicio hospitalario cooperativo, la sección (f) las *cooperative service organizations of operating educational organization*, (k) organizaciones de cuidado de niños (n) *charitable risk pools* pertenecientes a *charities* de la sección (c).

Por otra parte, social *welfare organizations* contempladas en la sección 501 (c) (4) que pueden ser consideradas como *charitable organizations* según las leyes estatales y, a diferencia de las *charities* contempladas en la sección 501 (3) (c), no tienen la limitación anteriormente mencionada relativa a ejercer influencia en procesos legislativos, aunque si les afecta la prohibición absoluta de participar en procesos electorales a favor o en contra de un candidato. Esas entidades no son *charities* en sentido estricto. A partir de ahora, nos referiremos a ellas como *welfare organizations*. En algunas ocasiones a estas entidades se las denomina "*noncharitable*".

Una entidad que se haya constituido amparándose en el subepígrafe (3) que incumpla con la prohibición de *lobbying* no pasa a disfrutar de la exención amparándose en el (4) como *welfare organization*.

La exención prevista en la sección 501 (c) no afecta a todas las actividades realizadas, así la sección 511 establece un impuesto para las actividades que no estén directamente relacionadas con el desarrollo de los fines en virtud de los cuales la entidad es calificada como exenta, se trata del denominado *Unrelated Business Income Tax* (UBIT) que desarrollaremos en epígrafes posteriores.

De igual forma las organizaciones políticas, los clubes sociales, las cooperativas agrarias están sujetas al Impuesto sobre Sociedades respecto a sus inversiones y otras categorías de renta⁵⁸.

Dentro de la sección 501 (c) (3), en 1954, el Congreso separó las *private foundations* del resto de *charities* a las que se denomina *Public Charities*.

⁵⁷ Internal Revenue Code, sección 501 (c) (3):

"List of exempt organizations:

(c) Corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals, no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual, no substantial part of the activities of which is carrying on propaganda, or otherwise attempting, to influence legislation (except as otherwise provided in subsection (h)), and which does not participate in, or intervene in (including the publishing or distributing of statements), any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office".

⁵⁸ Secciones 527(b); 1381; 512 (a) (3) (A) IRC.

Normalmente a las *private foundations* se las conoce como *foundations*. A su vez, dentro de éstas se distinguen dos categorías *operating* y *nonoperating*. Estas últimas tienen como principal actividad financiar a otras *public benefit organizations*⁵⁹.

Según los profesores Simon, Dale y Chilsom el régimen fiscal de las *nonprofit organizations* cumple cuatro funciones: de apoyo, de equidad, reguladora y de *border patrol* refiriéndose a la función controladora⁶⁰.

La función de equidad, con el objetivo de redistribución de recursos y oportunidades hunde sus raíces en el origen de estas instituciones. La doctrina plantea en qué medida los beneficios fiscales deberían depender de la misión redistributiva de la entidad⁶¹.

Respecto a la influencia que estas entidades pueden tener en el funcionamiento del país, se considera que las limitaciones impuestas por el régimen fiscal de estas entidades tratan de evitar que invadan tanto el espacio del Gobierno, mediante la prohibición en la participación en actividades políticas o de *lobbying*, como el las entidades *for-profit*, en este último caso mediante el *Unrelated Business Income Tax* y la limitación respecto a la realización sustancial de actividades empresariales.

Los artículos del *Internal Revenue Code* que regulan el comportamiento fiduciario, constituyen lo que se ha calificado como función reguladora. En concreto, prevén que realicen de forma sustancial actividades para la consecución de fines exentos, la prohibición de beneficiar a los *insiders*, los límites para beneficiar a terceros *outsiders*, la regulación relativa a lo que se denomina “tests organizacionales” y “operacionales” que deben ser superados por la entidad para optar a la calificación de exenta y mantenerla, la prohibición de autocontratos y de hacer inversiones que supongan un riesgo para la entidad, así como de ciertas limitaciones a los gastos deducibles de *las private foundations*. Finalmente también se incluiría la regulación relativa al *excess benefit* de la sección 4958.

3.2. REQUISITOS PARA DISFRUTAR DEL STATUS DE ENTIDAD EXENTA

Las *charities* constituyen la categoría más importante dentro del sector de las *nonprofit organizations*. La constitución de esas entidades se realiza bajo la supervisión de leyes estatales mientras que la regulación de los requisitos que deben cumplir estas entidades para disfrutar de la exención en el *Federal Income Tax* se prevén en una ley federal⁶².

Para poder disfrutar del estatus de entidad exenta, una *charity* tiene que cumplir los siguientes requisitos:

1.º Tiene que adoptar la forma de *nonprofit corporation* o de *community chest, fund* o *foundation*. A estos efectos, se considera a las *unincorporated associations* incluidas en el concepto de *corporation* y a las *charitable trusts* incluidos en el concepto de *fund* o *foundation*.

2.º Debe perseguir únicamente fines religiosos, benéficos, científicos, seguridad pública, literarios, educativos, de promoción de la competición deportiva amateur nacional o internacional o prevención contra malos tratos a niños o malos tratos a animales.

3.º Ninguna parte del beneficio neto puede destinarse a cualquiera de los sujetos que mantienen relación con la entidad.

4.º “Una parte sustancial” de las actividades no puede consistir en actividades de *lobbying*.

⁵⁹ Sobre las categorías previstas en el *Internal Revenue Code*, véase Fishman y Schwarz, *Nonprofit organizations...*, ob. cit., pp. 322 y ss.

⁶⁰ W. Powell, “The Tax Treatment of Nonprofit Organizations: A Review of Federal and State Policies”, en *The Nonprofit Sector: A Research Handbook*, ed. New Haven: Yale University Press, 1987, pp. 67, 68, 88-89.

⁶¹ J. Fishman y S. Schwarz, *Nonprofit Organizations...*, ob. cit, p. 325.

⁶² IRC Sección 501 (c) (3) establece que las entidades exentas deben cumplir los requisitos previstos en la Ley estatal previstos para *Corporation, trusts* u otras entidades, así como los requisitos fiscales previstos por la norma fiscal federal.



5.º Ninguna *charity* puede intervenir en campañas políticas en representación o mostrando oposición a un candidato a cargo público.

Estos requisitos, previstos en el IRC, se desarrollan en las *Treasure Regulations* (normas elaboradas por el Gobierno) en la sección 1.501 (c) (3)-1. Existe una abundante jurisprudencia relativa a los mencionados requisitos.

Para que la entidad pueda ser calificada como exenta, tiene que superar lo que las *Treasure Regulations* denominan *the organizational test* y *the operational test*.

El test relativo a la organización (*organizational test*) contempla los aspectos relacionados con los documentos constitutivos y que afectan a la organización y funcionamiento interno de la entidad (*trust instrument, articles of incorporation or association, charter*).

En los documentos que rigen el gobierno de cada entidad tienen que aparecer:

- a) Los fines de la organización, los cuales deben aparecer entre los fines exentos que prevé el IRC sección 501 (c) (3).
- b) Las actividades a desarrollar, limitándose a aquéllas que fomentan los fines exentos. En el caso de realizar actividades económicas no relacionadas con los fines exentos estas deben ser “insustanciales”.
- c) Una cláusula que prohíba el *private inurement* y que limite el *private benefit*.
- d) Una *dissolution clause* que destine los activos de la entidad exclusivamente a fines exentos y que garantice que en caso de disolución, el remanente será distribuido a uno mas fines exentos a una o mas entidades exentas de la sección 501 (c) (3) o al gobierno federal o estatal.
- e) Una cláusula prohibiendo la participación en campañas políticas.
- f) Una cláusula, en su caso, relativa al *status* de *private foundation* y a las limitaciones de estas entidades.

Según Fremont-Smith, el *Organizacional test* tiene una doble virtualidad. Por una parte, constituye un elemento importante sobre el que basarse el IRS para denegar o revocar la exención y por otra, constituye un instrumento para los Estados al poder demandar a los miembros de los órganos de administración por incumplimiento de lo establecido en lo establecido en los documentos de gobierno de la organización⁶³. Respecto al test relativo a las actividades u operaciones a realizar por la entidad (*operacional test*) básicamente se centra en el hecho de que la organización debe realizar primaria o básicamente actividades directamente relacionadas con el fin exento (Treasury Regulation 1.501 (c) (3)-1 (c) (1)).

La posibilidad de desarrollar actividades económicas por parte de las *charities*, obliga a analizar caso por caso y a acudir a los pronunciamientos doctrinales teniendo en cuenta que no hay tampoco una doctrina jurisprudencial uniforme y clara sobre este tema.

Se admite que una entidad realice actividades no relacionadas con el fin social, siempre que no sean sustanciales y se grava el beneficio obtenido en dicha actividad, mediante el *Unrelated Business Income Tax*.

3.3. FINES EXENTOS. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO CHARITABLE

Dentro de los fines previstos por la sección 501 (c) (3) del *Internal Revenue Code*⁶⁴, el término benéfico (*charitable*) es el que define al fin de mayor amplitud. El concepto se ha ido ampliando a lo largo de los años adaptándose a nuevas necesidades sociales.

⁶³ *Governing...*, ob. cit., p. 247.

⁶⁴ Los fines regulados en el *Internal Revenue Code* son religiosos, *charitable* (benéficos), científicos, literarios y educacionales.

La interpretación de lo que se entiende por cada uno de los fines que contempla el IRC, ha correspondido al IRS y a los tribunales.

Según informe del *Staff of Joint Committee on Taxation*⁶⁵, la palabra *charity* puede interpretarse en dos sentidos distintos: el sentido popular u ordinario y el legal, siendo éste último el que prevalece.

El significado legal del término *charity* deriva de la ley que regula los *charitable trusts* y es más amplio que el sentido vulgar del término que suele incluir tan solo la lucha contra la pobreza y el sufrimiento.

En las *Treasury Regulations*, sección 1.501 (c) (3) se define el término *Charitable* de la siguiente forma. El término *charitable* es utilizado en la sección 501(c)(3) en sentido legal por lo tanto, no se construye de forma limitada por la enumeración en dicha sección de otros fines exentos, se acepta un sentido amplio de *charity* tal y como ha sido desarrollado por la jurisprudencia. El término incluye: paliar la pobreza y el sufrimiento o penuria de los desfavorecidos, el progreso de la religión, el progreso de la educación y de la ciencia, la creación o mantenimiento de edificios públicos, monumentos u obras, promoción del bienestar social mediante organizaciones que persigan los fines anteriores, reducir tensiones en los barrios, eliminar prejuicios y discriminación, defender derechos humanos y derechos civiles protegidos por la ley o combatir el deterioro de la comunidad o la delincuencia juvenil.

La definición realmente es amplia, incluye fines que atendiendo al sentido coloquial del término, no son considerados *charitable*, como ocurre con “la creación o el mantenimiento de edificios públicos”. Cuando se habla de “promoción de bienestar social” se está indicando que, un fin es *charitable*, si contribuye o ayuda a la colectividad en general a través de programas que beneficien a la comunidad.

Como requisito adicional a la definición de *charitable*, se exige que el fin no vaya contra la política pública (*public benefit*), ni sea ilegal.

En la sentencia *Bob Jones University v. United States* relativa a si los colegios con discriminación racial podía disfrutar del estatus de exentos, se recoge la doctrina de la *public policy*.

A la doctrina anterior se unen los principios acuñados por la *Common Law* relativos a los beneficiarios (*charitable class*). Se requiere que la *charity* se haya creado para beneficiar a un grupo de personas lo suficientemente grande e indefinido. La teoría de la *Community benefit* permite la exención incluso cuando el resultado de una actividad supone beneficio para la comunidad incluso cuando una persona concreta es el beneficiario de la actividad.

La interpretación de qué se entiende en cada caso “*public benefit*” y “apropiada clase de beneficiarios” ha dado lugar a numerosos pronunciamientos jurisprudenciales y a diversas resoluciones del *Internal Revenue Service*⁶⁶.

3.4. LA PROHIBICION DE DISTRIBUCION DEL BENEFICIO (*Non distribution constrain*)

Otro de los requisitos para la aplicación de la exención es la prohibición de distribución de beneficio. Dicha prohibición se formula en palabras de Hansmann en la expresión “non distribution constrain” es decir, en la no obligación de distribuir beneficio o dicho en otros términos, la ausencia de derecho por parte de los sujetos vinculados o de sujetos que no tienen un control sustancial sobre la entidad de obtener beneficio privado.

Dicha prohibición general se concreta en prohibiciones específicas previstas en la sección 501 (c) (3) del *Internal Revenue Code*, ha sido objeto de desarrollo jurisprudencial y doctrinal. Se trata de las doctrinas del *private inurement*, del *private benefit* y del *excess of benefit*.

⁶⁵ Excerpt from *Historical Development and Present Law of the Federal Tax Exemption for Charitable and other Tax Exempt Organizations*, de 19 de abril de 2005 en Fishman y Schwarz, *Nonprofit Organizations...*, ob. cit., pp. 354 -356.

⁶⁶ Entre otras, Revenue Ruling 69-545, Revenue Ruling 75-74 (<http://www.irs.gov>).



El objetivo de las prohibiciones es que no haya un traspaso de beneficios a un sujeto, que ejerce algún tipo de poder sobre la sociedad, o a un tercero, vía retribuciones o vía precios. El “*excess of benefit*” regula las consecuencias en términos generales de una salida de fondos de la *charity* hacia un tercero, mediante precios por debajo de mercado, sancionando, mediante las *intermediate sanctions*, a los sujetos que provocan o realizan esa operación, los cuales tienen que hacer frente a dicha sanción con su propio patrimonio. Es una forma de sancionar a los verdaderos agentes que, con su actuación, han dañado los intereses de la entidad.

3.4.1. Doctrina del *private inurement*

La prohibición contra el *private inurement* se hallaba prevista en la primera ley que reguló el Impuesto sobre el Consumo de Personas Jurídicas (*Corporate excise tax*). En ella se preveía una exención para ciertas organizaciones que perseguían fines religiosos, benéficos (*charitable*) o educativos⁶⁷.

El concepto de *private inurement* carece de precisión. La palabra *inure* significa gravitar hacia, fluir hacia o a través de algo o transferir algo. En el contexto del *private inurement* el énfasis se pone en el flujo de ingresos o activos, directa o indirectamente, a través de una organización hacia una persona que no debería estar recibiendo un beneficio económico. El término “privado” (*private*) se utiliza en el sentido de beneficio personal, injustificado y otros tipos de usos o finalidades no exentas. En consecuencia, la doctrina del *private inurement* prohíbe el flujo o transferencia de ingresos o activos de entidades exentas y el uso de dichos ingresos o activos por una o más personas estrechamente vinculadas a quéllas. También prohíbe el beneficio de una o más personas con una relación significativa (*significant relationship*) con un fin o propósito inadecuado⁶⁸.

La doctrina del *private inurement* no prohíbe que la organización realice operaciones económicas con los sujetos vinculados o que mantienen una relación estrecha con la sociedad⁶⁹. La prohibición de autocontratación tan sólo existe para las *private foundations*.

Se prohíbe que esa transacción no se haga bajo unos criterios razonables, es decir, que el precio no sea el que se habría establecido entre partes independientes. Dichos *standards* se basan en datos comparados, en organizaciones similares que actúan con prudencia y efectúan transacciones similares. Es decir, se trata de una cantidad razonable y verdadera que se pagaría por esos mismos servicios, por empresas similares y en las mismas circunstancias. Se exige que el precio de la operación sea el que hubieran convenido dos partes independientes (*arms'-length transaction*).

El *Internal Revenue Service* considera que el *private inurement* se presenta probablemente donde el beneficio económico representa una transferencia de los beneficios económicos de la organización al individuo, en virtud de relaciones o vinculaciones del individuo con la organización y sin relación con los fines exentos perseguidos⁷⁰.

Ejemplos de *private inurement* los encontramos en el pago no razonable de una compensación, bien como salario excesivo⁷¹ o como salario calculado como un porcentaje sobre beneficios⁷², préstamos concedidos al donante o a una entidad controlada, por debajo del interés del mercado, o la asunción por parte de la organización de una deuda privada.⁷³ También se ha considerado que existía *private inurement* en el supuesto de una organización cuyo fin principal era promover las ideas y los escritos de su fundador⁷⁴.

⁶⁷ *Corporation Tax Act of 1909*.

⁶⁸ Hopkins, *The Law of Tax ...*, ob. cit., p. 485.

⁶⁹ EL IRS ha afirmado “There is on absolute prohibition against an exempt section 501 (c) (3) organization dealing with its founders, members or officers in conducting its economic affairs” Priv. Ltr. Rul. 9130002.

⁷⁰ Gen. Couns. Memorandum 39862.

⁷¹ *Incorporated trustees of the Gospel Worker Society v. United States* (cit. por M. Fremont-Smith en *Governing...* ob cit., p. 248).

⁷² *Founding Church of Scientology v. United States* (cit. por M. Fremont-Smith en *Governing...* ob cit., p. 249).

⁷³ Revenue Ruling 67-5, 1967-1 C.B. 123.

⁷⁴ Rev. Rul. 55-231, 1955-1 CB 72.

La finalidad de la norma del *private inurement* es asegurar que la organización exenta está sirviendo a los intereses protegidos por la exención. La organización exenta tiene que garantizar que no está organizada, ni opera para la obtención del beneficio de los particulares como son organizaciones fundadoras, *trustees*, directores, miembros del consejo de administración, o sus familias, entidades controladas por esos individuos o cualquier otra persona que tenga interés personal o particular en las actividades de la organización.

En el establecimiento del *private inurement* la ley mira el fin o propósito último de la organización; si el propósito fundamental es el beneficio particular de los sujetos, sin servir de ese modo a los “fines exentos” esa entidad no puede disfrutar de la exención aunque realice actividades exentas⁷⁵.

La sanción impuesta en el caso en que exista *private inurement* es la pérdida de la exención para la entidad. Sin embargo no se prevé ninguna sanción para el sujeto que se ve beneficiado por esa conducta.

Hopkins considera que hay dos elementos clave que deben ser analizados para entender la doctrina *private inurement*: el concepto de *net earnings* y el de *insider*.

El concepto de *net earnings* significa ganancias brutas menos gastos deducibles, es decir, los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial. Se trata de la definición del término en sentido contable.

Para Hopkins, el concepto de *private inurement* va más allá de cualquier cálculo mecánico del beneficio neto, es decir no se trata de la prohibición de una mera distribución de beneficio, sino de cualquier beneficio económico que pueda venir como consecuencia de un amplio espectro de transacciones y otras actividades.

Respecto al requisito relativo a la existencia del *insider*, las transacciones de traspaso de beneficio a los particulares se producen entre una organización exenta y un sujeto con el que la entidad tiene una relación estrecha. El *Internal Revenue Code* habla de *private shareholder or individual*⁷⁶, la referencia no es del todo precisa sobre todo si tenemos en cuenta que las *nonprofit organizations* no suelen tener *shareholders*. El término de *insiders* engloba a los sujetos anteriores.

El *insider* es aquella persona que tiene una especial relación con la entidad exenta, mediante la cual puede decidir el destino de fondos o activos para propósitos particulares, bien porque ejerza el control o bien porque ejerza influencia sobre los que lo ejercen. Se consideran *insiders* los fundadores, los miembros de los órganos de administración, directores, gerentes, determinados empleados (*key employees*), miembros de la familia de los anteriores y ciertas entidades controladas por ellos⁷⁷.

Hopkins recoge otra definición de *insider* como persona que tiene formalmente voz en las actividades que generalmente realiza una entidad exenta y tiene un considerable control formal y práctico sobre la mayoría de los ingresos de la organización⁷⁸.

⁷⁵ Hopkin, *The Law of...*, ob. cit., p. 486.

⁷⁶ IRC sección (501) (c) (3).

⁷⁷ Existen numerosas sentencias relacionadas con *insiders* envueltos en transacciones privadas. Entre otros muchos ejemplos podemos citar el siguiente: Cinco personas alquilaban su propiedad a un colegio exento que realizó una serie de construcciones sobre esa propiedad. De ese grupo uno era el presidente del colegio, otro el vicepresidente y otro el secretario-tesorero. Los cuatro eran directores del colegio y constituían un comité directivo. La teoría del *private inurement* se puso de manifiesto al considerarse que el exceso de renta pagada beneficiaba a estos cinco sujetos de forma particular además del beneficio que recibían por el incremento de valor del inmueble sobre el que se habían realizado edificaciones y mejoras (Texas Trade School v. Comm’r 30 TC.642, 647 (1958)).

Un médico creó una aparente fundación para la investigación científica. El y su padre eran dos de los tres miembros del patronato. El Tribunal consideró que existía *private inurement* en el sentido de que los médicos obtenían beneficios en su práctica médica. El laboratorio de la fundación estaba situado al lado de la consulta del médico y usado en numerosas ocasiones para su práctica. La principal actividad de la fundación era el tratamiento de pacientes (principalmente los de los médicos). El Tribunal admitió que la práctica de los médicos así como sus ingresos se veían incrementados por la existencia del laboratorio. (Cranley v. Comm’r, 20 TCM 20, 25 (1961)).

El IRS revocó, basándose en el *private inurement*, el status de exento de un hospital organizado y dirigido por un médico. El Tribunal sostuvo que el hospital había distribuido sus beneficios al médico mediante pagos directos (compensaciones y préstamos), mejoras del inmueble que era de su propiedad, servicios administrativos relacionados con su práctica privada y el uso gratuito de sus instalaciones (Kenner v. Comm’r, 33 TCM 1239 (1974)).

⁷⁸ *The Law of...*, ob. cit., p. 491.



Durante un largo periodo, el concepto de *insider* se ha centrado en los fundadores de las *tax exempt organizations*, miembros de órganos directivos, directores, gerentes y miembros de sus familias. Recientemente, sin embargo la atención se ha centrado en lo que puede parecer de entrada, una entidad independiente como las proveedoras de servicios, en la medida en que pueden ser consideradas *insiders*.

Así por ejemplo, un tribunal consideró que una empresa que donaba fondos a una entidad benéfica constituía un *insider*, ya que la empresa se hizo con el poder, controló y manipuló la organización benéfica para su uso privado. La relación entre ambas entidades podía calificarse de control sustancial por parte de la aquélla que aparecía en muchas ocasiones en sentido análogo como fundador y mayor colaborador de una nueva entidad. La sentencia se apeló y fue revocada, el tribunal no encontró hechos que sostuvieran la teoría de que la empresa se había hecho con el control de la entidad benéfica y por lo tanto de que se trataba de un *insider*⁷⁹. La Corte de Apelación se fijó sólo en los términos del contrato entre las partes al entender que el Tribunal inferior basaba su calificación de *insider* en la existencia de un contrato de colaboración (de recaudación de fondos), tal y como entendía había puesto de manifiesto el tribunal inferior. Consideró que no cabía entender que el contrato beneficiaba a la entidad colaboradora cuando la entidad benéfica no había incumplido ninguna obligación y había realizado una dirección justa y cuidadosa en los términos que exige la legislación de las *nonprofit organization*⁸⁰.

3.4.2. La doctrina del *private benefit*

La doctrina del beneficio privado o *private benefit* se diferencia de la *private inurement doctrine* en dos aspectos básicamente. El primero es que la ley reconoce el concepto de beneficio privado incidental, es decir, admite supuestos en los que se da el beneficio privado pero éste no causa la pérdida o denegación del *status* de exenta de la entidad.

La doctrina del *private inurement* se aplica sea cual fuere el beneficio, sin embargo la del *private benefit*, solo en el caso en que no sea incidental.

La otra diferencia es que la teoría del beneficio privado, admite el beneficio de terceros no vinculados o no relacionados con la entidad, es decir el beneficiado puede ser cualquier sujeto, no se exige la condición de *insider*.

La doctrina del *private benefit* se aplicó en el caso de un colegio que formaba a los alumnos para llevar a cabo campañas políticas profesionales. Casi todos los alumnos llegaron a ser contratados por el partido republicano, bien por la organización o bien por los candidatos. El Tribunal dijo que el colegio no estaba involucrado en actividades que perseguía fines educativos y que ello beneficiaba intereses particulares de una forma sustancial. Se consideró que el colegio se había creado para satisfacer los intereses del partido republicano. EL núcleo de esta sentencia lo constituye el análisis del concepto de *primary private benefit* y *secondary private benefit*. Los beneficiarios del “beneficio privado primario” eran los estudiantes y los beneficiarios del “beneficio privado secundario” eran los empleadores de esos alumnos. Esto hizo que el colegio no adquiriera el estatus de exento. El Tribunal aceptó el argumento del *Internal Revenue Service* de que cuando la formación de los individuos está focalizada en un objetivo que beneficia intereses particulares, el objetivo secundario deja de ser incidental⁸¹.

La doctrina del *private benefit* ha sido constantemente invocada en casos en los que una entidad benéfica participaba en *partnerships* o *join ventures*. Al *IRS* le preocupa que estas *join venture* constituyan la razón para otorgar un benéfico privado a participantes no exentos⁸².

La sanción a esta conducta también es la pérdida de la exención fiscal para la entidad.

⁷⁹ United Cancer Council, Inc. v. Comm’r, 165 F. 3d. 1173, 1178 (7 th Cir. 1999).

⁸⁰ Hopkins, *The Law of...*, p. 493.

⁸¹ American Campaign Academy v. Comm’r 92 T.C. 1053 (1989).

⁸² Existen numerosos casos en los que se confirma dicha interpretación. Véase Hopkins, *The Law of...*, pp. 526 y 527 y Fremont-Smith, *Governing...*, ob. cit., pp. 251-252.

3.4.3. *Excess benefit transactions*

Con la entrada en vigor de esta norma el *Internal Revenue Service* ha dejado de aplicar la teoría del *private inurement* y del *private benefit* y ha empezado a aplicar las *intermediate sanctions for excess of benefit*. Con estas sanciones se sanciona a los auténticos protagonistas del incumplimiento en vez de a la organización.

Las Leyes relativas al “exceso de beneficio privado” (*excess benefit transactions*) constituyen unas de las normas más recientes y de mayor importancia en la regulación de las entidades exentas. Estas normas, en algunos casos son paralelas y en otros solapan la *private inurement doctrine*. Entraron en vigor en 1996 y han sufrido una modificación en 2002⁸³.

Las *intermediate sanction rules* son la consecuencia de estas transacciones. Implican una sanción para el sujeto que se ve beneficiado por dichas operaciones. De esta forma, las sanciones impuestas por normas fiscales estructuradas como impuestos sobre el consumo, pueden ser impuestas sobre personas que se benefician impropiaemente de la transacción o sobre los directivos de la organización que participan en la transacción y que conocen que están prohibidas. La entidad no pierde el estatus de exenta.

Este grupo de leyes representa el más importante conjunto de normas fiscales federales relativas a las entidades exentas. La legislación sobre *excess benefit transactions* se está aplicando readaptándose a la *private inurement doctrine* y a la *private benefit doctrine* y está afectando a muchos miembros de órganos directivos de entidades exentas⁸⁴.

Pasamos a comentar distintos aspectos:

- a) Entidades exentas que se ven afectadas. Las entidades que se ven afectadas son las *Public Charities* y las *Social welfare organizations* durante un periodo de 5 años desde la fecha de la transacción.
- b) *Disqualified persons*. Se refiere a aquellas personas que durante un plazo de 5 años desde la fecha de realización de la transacción, se hallan en posición de ejercer una influencia sustancial sobre la organización o en otros caso, son miembros de la familia de una de las anteriores personas o una entidad en la que los individuos descritos en las dos categorías anteriores tengan una participación superior al 35 por 100.
- c) Exceso de beneficio en la transacción. La clave de estas normas fiscales reside en el *excess of benefit*.

Se considera *excess benefit transaction* cualquier transacción en la que se conceda un beneficio económico por parte de una entidad exenta, directa o indirectamente, para o por el uso de una *disqualified person* si el valor del beneficio económico que se concede supera el valor del beneficio económico recibido por la entidad, la diferencia es lo que se le conoce como “exceso de beneficio”.

El pago de un servicio a una *disqualified person* que no sea razonable constituye una clase de *excess benefit transaction*.

Bajo el término pago se incluye todo tipo de compensación económica.

- d) “Presunción de razonabilidad” refutable. Se presume que la transacción es razonable cuando se ha realizado entre una entidad exenta y una *disqualified person*, siempre que haya sido aprobada por el órgano directivo (*board of director or trustees or a comitte of the board*) de la entidad exenta siempre que esté constituido por personas que no estén relacionadas o sujetas al control de una *disqualified person* o personas envueltas en la transacción que hayan obtenido datos para comparar y documentar su decisión.

En primer lugar, se requiere que el órgano de administración sea independiente, es decir, que no exista conflicto de intereses.

⁸³ Treasury Regulations. Section 53.4958-1 (f) (1).

⁸⁴ Véase Hopkins *The Law of intermediate sanctions: a guide for nonprofits*, John Wiley&Sons, 2003.



- e) Sanciones. La *disqualified person* que se beneficie tiene que pagar un *Excise Tax*, denominada *Initial Tax* equivalente al 25 por 100 de la cantidad del exceso de beneficio⁸⁵.

Si tras imponer la primera sanción, el exceso de beneficio no se corrige reintegrando el importe más intereses a la *charity* o de cualquier otra forma, se impondrá un segundo impuesto al sujeto igual al 200 por 100 del exceso de beneficio⁸⁶.

3.5. LAS PRIVATE FOUNDATIONS

Dentro del grupo de organizaciones previsto en la sección 501 (c) (3), el *Internal Revenue Code* distingue entre *public charities* y *private foundations*.

La categoría de *private foundation* creada en 1969⁸⁷, es puramente fiscal. Se trata de determinado tipo de *charities* que cuenta con limitaciones y tratamiento fiscal específico. Las diferencias entre ambos grupos básicamente residen en la financiación y en el destino de sus fondos.

Las *private foundations* reciben su financiación de una familia, una sociedad o de un grupo familiar a diferencia de las *public charities* que reciben su financiación del Gobierno o del público en general.

Respecto a las actividades, normalmente se dedican a hacer aportaciones a otras *nonprofits*, a determinadas personas físicas o a entidades del Gobierno. En algunas ocasiones desarrollan de forma directa actividades, como por ejemplo programas de investigación o la dirección de un museo.

En opinión de Fishmann el régimen fiscal de estas organizaciones fue resultado de la “creciente impresión” de que estas organizaciones eran más susceptibles de abuso que las *public charities*. Esta impresión se basaba más en anecdóticas evidencias que en un estudio empírico serio⁸⁸.

El tratamiento fiscal de estas entidades es más desfavorable que el de las *public charities*. Las diferencias que mantienen a grandes rasgos son las siguientes:

1.º Los donativos a *private foundations* reciben en el *Income tax* un tratamiento fiscal menos favorable. Así por ejemplo, deducción de la donación de dinero o de *ordinary income property* a *private foundations* están sujetos a un límite en la base del 30 por 100 a diferencia del 50 por 100 que se aplica cuando la donación se realiza a un *public charity*. Las donaciones de *long term capital property* están sujetas a un límite del 20 por 100 frente al 30 por 100 que se aplica en *public charities*.

2.º Están sujetas a un 2 por 100 en el *Excise Tax* sobre los rendimientos netos de sus inversiones⁸⁹. El porcentaje puede reducirse al 1 por 100 para aquellas *private foundations* que incrementen el porcentaje de las cantidades distribuidas en un cierto importe.

3.º Están sujetas al *federal excise tax sanction* si realizan actividades prohibidas tales como autocontratación, “*excessive ownership business interest*”, inversiones que pongan en peligro los fines de interés general de la organización o en el caso en que declaren ciertos gastos fiscales prohibidos.

Cada acto que suponga autocontratación entre una *disqualified person* y una *private foundation* esta sujeto a la *Excise tax (IRC 494)*, se trata de una sanción que se impone a la *disquali-*

⁸⁵ Sección 4958 (a) (1) IRC; Reg. Section 53.4958- 1 (a) (c) (1).

⁸⁶ Sección 4958 (b) IRC; *Treasury Regulation* sección 53.4958-7 (a).

⁸⁷ Respecto a los antecedentes de la regulación de las *private foundations*, véase B. Bittker y K. Rahdert, “The Exemption of Nonprofit Organizations...ob. cit., pp. 299-358.

⁸⁸ *Nonprofit organizations...*, ob. cit., p. 751.

⁸⁹ *Internal Revenue Code*. sección 4940. Véase al respecto, Marilyn E. Phelan y Robert J. Desiderio, *Nonprofit organizations law...*ob. cit., pp. 296-297.

fied person con independencia de que fuera o no consciente de que se trataba de un supuesto de autocontratación. La sanción por autocontratación es el 5 por 100 de la cantidad de la transacción, en el caso en que el no se corrija el acto, la sanción será del 200 por 100.

Si una *private foundation* realiza inversiones que puedan poner en peligro financieramente a la organización y por lo tanto, el desarrollo de sus fines exentos, tanto la entidad como su director general, pueden ser sancionados. Se les impondrá una sanción inicial del 5 por 100 de la cantidad invertida y un 25 por 100 adicional si no se retiran esas inversiones.

Respecto a los gastos prohibidos, si una *private foundation* incurre en un gasto no deducible, está sujeta a una sanción del 10 por 100 del importe del gasto. En este caso si no se recupera el gasto dentro de un plazo, hay un segundo nivel de sanción del 100 por 100.

Estos incluyen cantidades gastadas en *lobbying*, becas para personas físicas, a menos que cumplan con ciertos requisitos, ayudas a organizaciones distintas a las *public charities* del 509 (a) (1) (2) (3) y gastos no destinados a fines de interés general.

También hay previstas sanciones para el caso en que no cumplan con los requisitos relativos a la aplicación de sus fondos (5 por 100 anual)⁹⁰.

4.º Cuentan con límites a la participación en sociedades.

La participación de una *private foundation* y de sus *disqualified persons* no puede exceder del 20 por 100 de la participación con derecho a voto de sociedades mercantiles, *partnerships* o *join ventures*. Si se incumple con esta prohibición se le impone a la entidad una sanción del 5 por 100 del valor de las acciones. Si continua con el exceso de participación se le impone una sanción del 200 por 100.

5.º Finalmente las *private foundations* deben cumplir con ciertos requisitos relativos a declaraciones y aportación de información⁹¹.

4. LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y EL *UNRELATED BUSINESS INCOME TAX*

4.1. LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES: INTERSECCIÓN ENTRE *NOPROFIT* Y *FOR-PROFIT ORGANIZATIONS*

De forma generalizada la doctrina norteamericana ha señalado que, en los últimos años, asistimos a una evidente transformación empresarial de las *nonprofits* y a la consiguiente aproximación de éstas, a las entidades lucrativas. Se les critica que, en algunas ocasiones, se estén apartando de su misión asemejándose cada vez más a las entidades mercantiles.

Un fenómeno inverso, pero que confluye con lo anterior, es el hecho de que las entidades con ánimo de lucro se estén adentrando, cada vez más, en sectores como la educación o la salud, que venían siendo tradicionalmente ocupados por *nonprofit organizations*⁹².

La aproximación de los dos sectores es uno de los temas que aparece de telón de fondo en las críticas al estatus de exentas de estas entidades.

El IRS ha respondido dedicando más recursos para controlar los límites entre actividades empresariales y no empresariales, tratando de descubrir aquellos casos en los que bajo el ropaje de "*charity*" se encubren entidades no merecedoras de la exención.

Según Burton A. Weisbrod, no asistimos a hechos aislados sino a un modelo de crecimiento de la mercantilización de las *nonprofit organizations*. A modo de ejemplo, comenta como los

⁹⁰ *Internal Revenue Code*. sección 4941 y 4945.

⁹¹ *Internal Revenue Code*. sección 6033 y 6104.

⁹² Véase al respecto, J. J. Fishman y S. Schwarz, *Nonprofit Organizations...*, ob. cit., pp. 593 y ss.



hospitales sin ánimo de lucro, están creando clubes de salud perfectamente equipados y con piscinas olímpicas que hacen temer a la industria empresarial de los centros de gimnasia. Los museos están abriendo tiendas que generan ingresos superiores a los que obtienen vía subvenciones del Gobierno o cuotas de los asociados. Las universidades están estableciendo alianzas de investigación con empresas. Muchas *nonprofits* están creando *corporations*, *partnerships*, o *join venture* con entidades mercantiles⁹³.

La realización de actividades empresariales nunca ha estado prohibida para las *nonprofits*, se ha admitido que se trata de una importante fuente de ingresos para estas entidades; pero siempre ha estado presente que debe tratarse de algo excepcional y que su no tributación podía constituir una vulneración de principio de libre competencia.

Actualmente, la realización de actividades económicas que no promuevan o favorezcan el cumplimiento del fin exento, puede poner en peligro el *status* de entidad exenta de la organización y en todo caso, el rendimiento generado por dichas actividades, está sujeto al *Unrelated Business Income Tax*.

4.2. EL IMPACTO DE LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL STATUS DE EXENTAS DE LAS NONPROFITS

No hay una clara línea divisoria que nos indique cuando la realización de actividades empresariales pone en peligro el *status* de exenta de la entidad. La Ley no establece un porcentaje determinado, a diferencia de lo que ocurre en España en donde la ley 49/2002 establece el porcentaje del 40 por 100⁹⁴.

La *Treasury Regulation* 1.501 (c) (3)- 1 (b) (iii) establece que una organización no persigue uno o más fines exentos (es decir no cumple con uno de los requisitos esenciales para ser una entidad exenta) si en sus estatutos, expresamente permite a la entidad llevar a cabo de una forma sustancial actividades que no están destinadas al fomento de uno o más fines exentos, aunque dicha organización, según sus estatutos, se haya creado para un fin previsto en la sección 501 (c) (3) del IRC.

La entidad debe detallar las actividades propuestas al solicitar la exención al IRS⁹⁵.

La sección 501 (3) (c) IRC al definir las entidades exentas establece que la entidad debe operar “exclusivamente” para la consecución de fines exentos. El adverbio “exclusivamente” ha sido interpretado por las *Treasury Regulations* en un sentido más amplio, entendiéndose como “primariamente”, considerando que una entidad perderá o no accederá al estatus de exenta si “más de una parte insustancial de sus actividades no promueve los fines exentos” (*Treasury Regulation* (c) (3)-1 (c) (1)). Aunque esta norma introduce de nuevo, conceptos jurídicos indeterminados, permite dentro de un margen, la realización de actividades económicas que no promuevan el fin o fines exentos⁹⁶.

Si las actividades empresariales realizadas son sustanciales, se considera que el fin que persigue la entidad es la realización de actividades empresariales, por lo que se considera que persigue intereses particulares y no el interés general. No es suficiente reflejar en los documentos constitu-

⁹³ Burton A. Weisbrod comenta dos acontecimientos que en 1997 ocuparon primeras páginas. Uno de ellos fue el contrato entre la *American Medical Association* y *Sunbeam Corporation*, por el que la primera prometía a la segunda comercializar sus productos a cambio de unos pagos millonarios. El otro hecho fue, la compra por parte del *Chicago's field Museum of Natural History* de un fósil de *Tyrannosaurus Rex*, la cual fue financiada en gran parte por *Mc Donald* y *Walt Disney*. El museo expone el original en el *Mc Fossil Preparatory Laboratory* y se harían réplicas que se incluirían en los *Mc Donald Happy Meals*. Ambos contratos generaron numerosas críticas y en el primer caso, el contrato fue cancelado incurriendo en numerosos gastos ocasionados por el pleito iniciado por la *American Medical Association* (*The Nonprofit Mission and Its Financing: Growing Links Between Non Profit and the Rest of the Economy*, 1998, Cambridge University Press, pp. 1-4).

⁹⁴ Artículo 3.3. Ley 49/2002.

⁹⁵ *Treasury Regulation* 1.501 (a)-(1) paragraph (b).

⁹⁶ Véase, John D. Colombo, “Regulating commercial activity by exempt charities: resurrecting the commensurate-in-scope doctrine”, *The Exempt Organization Tax Review*, mar. 2003, p. 341.

tivos que se persigue un fin de interés general; es imprescindible la realización de actividades (de forma sustancial) encaminadas a la consecución de dicho fin⁹⁷.

Si la organización realiza de forma no sustancial actividades empresariales cuyo rendimiento no destine a fines exentos, la consecuencia es que los rendimientos tributarán en el UBIT⁹⁸.

La regulación de la *Treasury Regulation* 1.501 (c) (3)-1 (c) (1) admite distintas interpretaciones que han sido desarrolladas por diferentes teorías relativas a cómo deben computarse las actividades económicas, no relacionadas con el fin exento: La *commerciality doctrine* y la *commesurate in scope doctrine*⁹⁹.

Según la *commerciality doctrine*, la entidad puede realizar de forma sustancial actividades empresariales que promuevan los fines exentos, pero la exención será denegada, si el número de actividades no relacionadas con el fin exento es sustancial en relación con las actividades no empresariales (se trata de un porcentaje sobre el conjunto de las operaciones).

Esta doctrina como tal, no está recogida en el IRC, sin embargo se añadieron, en dicho Código, algunos elementos significativos en 1986. Ello fue consecuencia de una decisión del Congreso de denegar la exención a organizaciones como *Blue Cross* y *Blue Shield* que ofrecían seguros médicos. La idea que prevaleció es que estas organizaciones prestaban los mismos servicios que entidades con ánimo de lucro y que competían con ellas, por lo que la exención no era adecuada. El Congreso creó una norma en la que se establecía que estas organizaciones no podían estar exentas, si una parte sustancial de sus actividades consistía en ofrecer un *Commercial-type of insurance*, es decir, un seguro que era ofrecido por empresas privadas de seguros y no contribuía a la realización de los fines exentos¹⁰⁰.

Esta doctrina básicamente, se recoge en la *Revenue Ruling* 67-4 y en las sentencias *Goldsboro v. Commissioner*¹⁰¹ y *Presbyterian and Reformed Publishing co. v. Commissioner*¹⁰².

En el caso *Goldsboro v. Commissioner* se plantea si el demandante ha operado exclusivamente para la consecución de unos más de los fines exentos descritos en la sección 501 (c) (3). El fin primordial de esta organización era desarrollar la sensibilidad hacia el arte. Según IRS el fin que perseguía no era simplemente ese, sino que perseguía un fin comercial. Según la *Tax Court*, el propósito tanto de la galería de arte como del mercado de arte era fundamentalmente, promover la conciencia y la apreciación por parte de la comunidad de los artistas contemporáneos y proveer un constante flujo para los alumnos sobre estudios de arte y técnicas. El Tribunal afirma que, para determinar si una organización persigue fines comerciales, entre otros factores se debe considerar la forma particular en que desarrolla las actividades empresariales, el tinte comercial de esas actividades y la existencia e importe del beneficio generado.

La *Revenue Ruling* 67-4 da respuesta a la consulta formulada sobre si una organización constituida para fomentar la investigación científica que desarrolla una función educativa relacionada con enfermedades físicas y mentales, puede disfrutar de la exención. Estos fines los conseguía me-

⁹⁷ En la sentencia *Goldsboro Art League v. Commissioner*, la Corte fiscal considera que la demandante no realiza actividades empresariales para obtener un beneficio económico, las actividades de venta de obras de arte son incidentales respecto a otras actividades y además persiguen el mismo fin de educar en el arte.

Sin embargo en la sentencia *Presbyterian and Reformed Publishing Co. v. Commissioner* entiende fundada la revocación de la exención al considerar que *Presbyterian and Reformed Publishing Co.* estaba compitiendo con los editores en el mercado, lo cual concluye basándose en el incremento de los beneficios por ventas de libros de los últimos años, los importantes márgenes de beneficio obtenidos en vez de ofrecer precios bajos para animar a los lectores a la compra de los libros y finalmente, la venta de libros a través de *Baker Books Stores*, lo que supone que se confundan estos libros con cualquier publicación comercial.

El tema fundamental que se plantea a raíz de esta sentencia es hasta qué punto una operación exitosa realizada por una entidad exenta puede transformarla en una entidad empresarial lo que supone la pérdida de la exención (Véase un extracto de ambas sentencias en J. Fishman and S. Schwarz, *Nonprofit organizations...*, ob.cit., pp. 598 a 610).

⁹⁸ J. Fishman and S. Schwarz, *Nonprofit organizations...*, últ. ob. cit., pp. 596 a 598.

⁹⁹ Sobre cómo ha ido recogiendo la jurisprudencia una y otra doctrina, véase, John D. Colombo, "Regulating commercial activity by exempt charities..."ob.cit., pp. 341-350.

¹⁰⁰ Véase Hopkins, *The Law of...*, ob. cit., pp. 728-729.

¹⁰¹ *Tax Court of the United States*, 1980, 75 TC 337.

¹⁰² *United States Court of Appeals*, 1984, 743 F. 2d. 148.



dante la publicación de una revista que contenía resúmenes de información sobre el mundo de la medicina y publicaciones científicas. La revista se vendía por debajo del coste.

El staff lo componían médicos y profesores que prestaban sus servicios normalmente de forma gratuita. La organización recibía ingresos de suscripciones, contribuciones y ayudas públicas y su déficit era sufragado con donativos.

El IRS consideró que esta organización tenía derecho a disfrutar de la exención del 501 (c) (3). Los argumentos en los que se basó fueron: 1.º El contenido de las publicaciones era educativo; 2.º la preparación de las publicaciones seguía métodos educativos; 3.º la distribución del material era necesaria o, al menos, valiosa para lograr los fines educativos y científicos; 4.º la forma en que la distribución se llevaba a cabo era diferente de las prácticas ordinarias comerciales de publicación.

Otro punto de vista es el que sostienen aquellos que defiende la *Commesurate in scope doctrine*. Consideran que la regulación vigente no establece ningún porcentaje limitativo respecto a las actividades empresariales no relacionadas con el fin de la entidad a efectos de la aplicación del *status* de exenta de la entidad.

Quienes defienden esta tesis se basan en la *Revenue Ruling* 64-182. Ponen el acento en el fin perseguido por la entidad de manera que una entidad puede realizar de forma sustancial actividades empresariales sin que ello suponga que su fin es puramente empresarial. El fin de la entidad (*primary purpose*) se debe determinar basándose en si la entidad tiene buena fe y persigue un genuino fin de interés general, manifestado por los logros en este sentido de la institución y no mediante una medición matemática del porcentaje de ingresos en actividades empresariales respecto al conjunto de ingresos¹⁰³.

El IRS ha adoptado posturas distintas, como puede constatarse en la distintas *Rulings*, sin que, como se ha comentado, se pueda afirmar que existe una línea clara que determine en qué medida la realización de actividades empresariales puede conllevar la pérdida de la condición de exenta de la entidad.

4.3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS *FEEDER ORGANIZATION* COMO MEDIDA ANTIELUSIÓN

El peligro que supone para una *charity*, la pérdida de la exención por el desarrollo de actividades económicas, limita el número y el importe de los rendimientos que pueden generarse mediante estas operaciones. Es por ello que, algunas *nonprofits* constituyen otra entidad de la que reciben fondos, para que sea ésta quien realice las actividades económicas, sin poner en peligro su exención.

Normalmente se trata de entidades, que no distribuyen beneficio, se dedican básicamente a la realización de actividades empresariales o comerciales, con el ánimo de obtener un beneficio que donan a una o varias entidades exentas. Su única razón de ser es “alimentar” a las entidades exentas, mediante los beneficios obtenidos con las mencionadas actividades.

Si la entidad constituida es calificada como *feeder organization*, aunque se constituya como *nonprofit* no puede disfrutar de la exención, tributa en el *Corporation Income Tax*.

Cuando se creó el UBIT en 1950, se introdujo la sección 502 del IRC, excluyéndose expresamente del estatus de exentas a las *feeder organizations*. Actualmente la sección 502 del IRC prevé la misma norma de manera que, las entidades cuya principal finalidad es llevar a cabo actividades empresariales (*trade or business*) no disfrutaban del *status* de exentas, aunque todos sus ingresos se destinan a una o más entidades exentas al amparo de la sección 501 IRC.

No se consideran actividades empresariales, a los efectos de la norma anterior, las siguientes:

¹⁰³ Ésta tesis se adoptó por el IRS en un Memorando en 1971 (*General Counsel Memorandum* 34682 de 17 de noviembre de 1971).

- a) Las actividades o derechos que generen los rendimientos previstos en la sección 512 (b) (3) IRC, en los casos en que dicha sección sea aplicada.
- b) Ninguna actividad en la que de forma sustancial la entidad no reciba compensación alguna.
- c) Cualquier actividad comercial o empresarial consistente en la venta de mercancías que hayan sido adquiridas por la entidad de forma gratuita.

El concepto de *feeder organization* regulado en el IRC requiere de una interpretación, al decirse expresamente que las organizaciones “cuya principal finalidad”, es llevar a cabo actividades empresariales, no disfrutará de la exención del la sección 501, por el hecho de que destine todos sus beneficios a una o mas entidades exentas. El problema está en determinar cuando la finalidad principal no es de interés general, sino de interés económico, al convertirse el desarrollo de actividades empresariales en un fin en si mismo para la entidad.

Según el *General Counsel Memorandum 34682*¹⁰⁴ se puede extraer la conclusión de que estamos ante un *feeder organization* cuando el destino de todos sus beneficios a una *public charity* se establece en los estatutos o en sus normas de constitución. En otro caso, es decir, si la entidad tiene un fin exento y el destino de los rendimientos a una o varias *charities* depende de la voluntad de los administradores, estaremos ante una *grandmaking organization* que podría ser calificada como *public charity* o como *private foundation* y por lo tanto, disfrutar de la exención.

En el mismo sentido, la *Revenue Ruling 64-182*, afirma que una entidad cuya fuente principal de ingresos son los arrendamientos de espacios de una gran oficina y cuya finalidad es ayudar a otras *nonprofits* seleccionadas discrecionalmente por el órgano de gobierno, constituye una entidad exenta al entender que queda demostrado que la realización de dichas ayudas y contribuciones pone de manifiesto el desarrollo de un programa de interés general, proporcional a sus recursos económicos.

4.4. UNRELATED BUSINESS INCOME TAX

4.4.1. El origen del impuesto

Hasta 1950 la Corte Suprema venía considerando que a la hora de determinar la exención de los rendimientos, la fuente u origen de la renta era irrelevante constituyendo el destino del ingreso el elemento determinante.

Dicha teoría se sostuvo en casos importantes como fue el *Roche's Beach Inc. v. Commissioner*, en el que una entidad exenta era la propietaria de todas las acciones de una entidad con ánimo de lucro que desarrollaba actividades empresariales, los beneficios recibidos por la primera de ésta última, se consideraban exentos con independencia de su origen, siempre y cuando se destinaran a fines exentos.

En 1950 un caso paradigmático, el caso *C. F. Mueller Co.v. Commissioner*¹⁰⁵, ponía de manifiesto el problema de competencia desleal que plateaba la exención de impuestos respecto a las rentas obtenidas de actividades empresariales cuando éstas últimas no estuvieran directamente relacionadas con el fin exento. El *IRS* trató de cobrar impuestos a la *New York University Law School* por los rendimientos de su fábrica de espaguetis, una de las más importantes del país, el tribunal estimó que no podía exigir ningún impuesto en función del entonces vigente *Tax Code* ya que los beneficios eran destinados al funcionamiento de la Facultad. Mientras se resolvía este caso en los tribunales, el Congreso debatía el proyecto de ley que regulaba el *Unrelated Business Income Tax* (a partir de ahora *UBIT*).

El Tesoro en 1942 alertó al Gobierno de las graves consecuencias que se estaban produciendo con la proliferación de este tipo de actividades: la pérdida de ingresos para el Estado y la

¹⁰⁴ *General Counsel Memorandum*, 32869 (october, 9 th, 1963).

¹⁰⁵ Sobre el desarrollo del concepto de “ingresos no relacionados con el fin exento”, véase “The macaroni monopoly: The developing concept of unrelated business income of exempt organizations”, *Harvard Law Review*, n.º 81, 1967, pp. 1280-1294.



competencia desleal respecto a las entidades con ánimo de lucro¹⁰⁶. Por lo que en 1951, el Congreso habiendo recibido presiones también del sector empresarial, aprobó la ley que regulaba el *UBIT* con la intención expresa de eliminar la competencia desleal que suponían las actividades empresariales realizadas por las *nonprofit organizations*¹⁰⁷.

Por motivos más diplomáticos que de otro tipo, quedaron al margen del impuesto algunas *nonprofits*, en concreto, Iglesias, clubes sociales y sociedades benéficas fraternales las cuales se declararon exentas. Dicha exención fue eliminada mediante la *Tax Reform Act of 1969*¹⁰⁸.

Con este impuesto se sometían a gravamen aquellos rendimientos que procedían de una actividad o parte de actividad empresarial, que no contribuían o no estaban sustancialmente relacionados con el desarrollo del fin exento de una forma distinta a la mera aportación de ingresos.

Algunos autores han señalado que el motivo real por el que se creó este impuesto era la necesidad de incrementar los ingresos públicos para financiar la guerra de Corea, aunque no puede quedar al margen, la existencia de una generalizada preocupación por la percepción social de que, la no tributación de estos rendimientos constituía una situación de injusticia¹⁰⁹.

El impuesto, regulado en la sección 511 y ss. del IRC, grava la renta obtenida de la actividad económica que es regularmente llevada a cabo por la entidad exenta y que no está sustancialmente relacionada con el desarrollo de su fin exento más allá de constituir un ingreso para la organización. En caso en que no fuera así la entidad perdería su condición de exenta.

En la sección 511 (a) (1) IRC se establece que se gravará en cada periodo impositivo (anual) los ingresos por actividades económicas no relacionadas con los fines exentos (tal y como se definen en la sección 512 IRC) de las entidades descritas en el párrafo 2 sección 511 (a), según el gravamen previsto en la sección 11 IRC. A lo efectos de interpretar lo establecido en la sección 11 IRC se sustituirá los términos *taxable income* por *unrelated business taxable income*. Se trata de una remisión al *Corporate Income Tax*.

En la sección 513 IRC se define la expresión *unrelated trade or business* como “*any trade or business the conduct of which is not substantially related to the exercise or performance by such organization of its charitable, educational or other purpose or function constituting the basis for its exemption under section 501*”.

La expresión “actividad comercial o negocio” (*trade or business*), según la *Publication 598* del IRS, es cualquier actividad llevada a cabo para generar ingresos mediante la venta de bienes o prestación de servicios.

Que sea “regularmente llevada a cabo” significa que se realiza con frecuencia y continuidad, de una forma similar a las actividades empresariales de las entidades no exentas.

Quizás lo que mayor complejidad presente en su interpretación es el requisito de que “no esté sustancialmente relacionada con el fin social”. Según la mencionada *Publication 598*, una actividad empresarial no está directamente relacionada si no contribuye, de forma importante, a la consecución del fin exento. Debe tenerse en cuenta la proporcionalidad entre el tamaño y la extensión de la actividad y lo que se pretende respecto al fin exento, con ella¹¹⁰. La *Treasury Regulation 1.513-1* (d) establece que la actividad debe contribuir de forma importante en la consecución del fin exento.

¹⁰⁶ Susan Rose Ackerman considera que el *Unrelated Business Income* es un camino erróneo para solucionar el problema ya que genera más injusticia que la que resuelve (“Unfair competition and Corporate Income Taxation”, *Stanford Law Review*, n.º 34, 1981-1982, pp. 1017-1039).

¹⁰⁷ La Comisión del Congreso declaró que “*tax free of exemption section 501 organizations enables them to use their profits tax free to expand operations, while their competitors can expand only with profits remaining after taxes. Also a number of examples have arisen where these organizations have, in effect used their tax exemptions to buy an ordinary business... The problem...is primarily that of unfair competition*” (*House of Representatives* No. 2319, 81st Cong., 2nd Sess (1950) at.3-37).

¹⁰⁸ Sobre la evolución histórica experimentada por el UBIT, véase Donald L. Sharpe, “Unfair Business Competition and the Tax on Income Destinated for Charity: Forty-Six Years Later”, *Florida Tax Review*, n.º 7, volume 3, 1996, pp. 367-454.

¹⁰⁹ J. Fishman and S. Schwarz, *Nonprofit organizations...ob. cit.*, p. 619.

¹¹⁰ Por ejemplo, respecto a la venta de productos, el IRS considera que las ventas están relacionadas con el fin exento, si el producto vendido se encuentra sustancialmente en el mismo estado en que fue producido mediante la actividad exenta. Por ejemplo, una entidad que se dedica a rehabilitar personas con discapacidad mediante la venta de productos hechos por estas personas, los ingresos por dicha venta estarían relacionados con el fin social. Sin embargo, si esos productos son transformados por la entidad para su posterior venta si constituiría una actividad “no relacionada” (*Publication 598*. Rev. november 2007. *Internal Revenue Service*, www.irs.gov. p. 3).

4.4.2. Operaciones sujetas y operaciones no sujetas previstas en la sección 513 irc

El UBIT tiene como objetivo gravar los ingresos derivados de actividades económicas no relacionadas con los fines exentos. No persigue gravar ingresos de actividades relacionadas con fines benéficos, educacionales, religiosos, etc. Por lo que quedan fuera del impuesto, las cuotas pagadas por socios, las facturas pagadas por los pacientes en los hospitales o las tasas universitarias, entre otros ingresos.

A la idea anterior hay que unir el hecho de que el UBIT trata de evitar el problema de competencia desleal que genera la realización de actividades económicas por parte de las *nonprofit organizations*, lo que justifica para gran parte de la doctrina, que no se graven los rendimientos derivados de inversiones pasivas, tales como dividendos, intereses, rentas y *royalties*, al no existir tal competencia en lo que a dichos rendimientos afecta. La exención de los mencionados rendimientos cuenta con algunas excepciones.

Tal y como hemos comentando, para que la renta esté sujeta tienen que darse tres requisitos: 1.º Que sea fruto de una actividad económica (*trade o business*); 2.º desarrollada regularmente; 3.º no sustancialmente relacionada con el ejercicio de los fines exentos (*unrelated*)¹¹¹.

Trade or business, es definido como cualquier actividad que se lleva a cabo para producir ingresos de la venta de bienes o de la prestación de servicios¹¹². Según la *Tax Court*, el negocio o la actividad tienen que desarrollarse de una forma “continua y regular” y de “forma competitiva similar a la de una actividad desarrollada por una entidad mercantil”¹¹³.

Una actividad es considerada *unrelated* (no relacionada) si no contribuye de forma importante a la consecución del fin o fines exentos, además de generar el ingreso. Se producirá esa relación solamente, si hay una “conexión entre la actividad empresarial y el fin exento”¹¹⁴. La potencial competencia que pueda existir respecto a otras entidades que operen en el mercado es un factor importante a tener en cuenta.

Respecto a la regularidad, hay que comparar la frecuencia y la continuidad de la actividad con la misma actividad realizada por una entidad lucrativa¹¹⁵.

Con independencia de los problemas o dificultades que conlleva la interpretación de la regulación del hecho imponible del UBT, de forma expresa el IRC prevé supuestos de no sujeción.

Las actividades, cuyos ingresos están expresamente declarados no sujetos, se encuentran reguladas en la sección 513 IRC. Se trata de actividades económicas que no se hallan dentro de la definición de la expresión *unrelated trade or business*¹¹⁶:

1.º Actividad económica en la que de forma sustancial el trabajo es desarrollado por voluntarios (sección 513 (a) (1) IRC).

¹¹¹ Jody Blazek enumera una serie de actividades consideradas “*unrelated*” por el IRS en diferentes consultas. (*Tax Planning and Compliance for Tax-Exempt Organizations*, Wiley, 2005, pp. 541-542).

¹¹² Sección 1.513-1 (b) IRC.

¹¹³ *Nacional Water Well Association Inc. v. Commissioner*, 92 TC 75 (1985).

¹¹⁴ En la *Treasury Regulation*, sección 1513-1 (a), (d) (4) (i) encontramos ejemplos de actividades relacionadas con el fin exento: Ejemplo 1. M, una organización descrita en la sección 501(c) (3), opera como colegio para formar a los niños en actuaciones artísticas, tales como actuar, cantar y bailar. Realiza actuaciones con sus alumnos por las que cobra una entrada y de las que obtiene ingresos. La participación de los estudiantes en las actuaciones es una parte importante de su formación. En la medida en que dichos ingresos proceden de actividades que contribuyen en gran parte a la consecución de fines exentos, dichos ingresos no están sujetos al UBIT.

Ejemplo 2. N es una *trade union* exenta según la sección 501 (c) (5) IRC. Para mejorar las habilidades de negociación de sus miembros, N les imparte cursos de actualización y les facilita libros y manuales técnicos. N recibe el pago de sus miembros por los servicios y materiales. Sin embargo, el desarrollo y mejora de las habilidades de sus miembros es uno de los fines exentos. Las actividades descritas contribuyen de forma importante a su consecución. Los ingresos derivados de estas actividades no constituyen ingresos sujetos al UBIT.

¹¹⁵ Sección 1.513-1 (c) IRC.

¹¹⁶ Respecto a la descripción de los requisitos que deben concurrir en cada una de los ingresos no sujetos, véase *Publication 598, Rev. november, 2007, Department of the Treasury, Internal Revenue Service* (<http://www.irs.gov>).



2.º Actividad económica llevada a cabo por entidades previstas en la sección 501 (c) (3) IRC, collage estatales o universidades para prestar fundamentalmente un servicio a sus miembros, estudiantes, pacientes, directivos o empleados.

3.º Actividad que consista sustancialmente en la venta de productos que hayan sido donados a la entidad (sección 513 (a) (3) IRC).

4.º Ciertas ferias o exposiciones para el público (sección 513 (d) (2) IRC). Se trata en este último supuesto de actividades organizadas por *qualified organizations*, en concreto por las entidades previstas en la sección 501 (c) (3), 501 (c) (4) o 501 (c) (5) que habitualmente organicen ferias o exposiciones relacionadas con la agricultura o con la educación como uno de sus fines exentos.

5.º Congresos, convenciones o actividades para promocionar la venta de bienes o servicios. (Sección 513 (d) IRC).

Al igual que en el supuesto anterior la actividad tiene que ser organizada por determinadas entidades. Se trata de las previstas en la sección 501 (4) IRC a las que hay que sumar las reguladas en la sección 501 (c) (6) IRC, siempre que de forma periódica organicen estos eventos como una forma de llevar a cabo uno de sus fines exentos.

6.º Ciertos servicios prestados por hospitales exentos a otros hospitales exentos, con instalaciones para atender como máximo a 100 pacientes, al coste o por debajo del coste (sección 513 (e) IRC). Los servicios cuyos rendimientos no están sujetos son los previstos en la sección 501 (e) (1) (A) IRC.

7.º La organización de juegos de bingo (Sección 513 (f) IRC). Para que no queden sujetos al UBIT los rendimientos, la organización de juegos de bingo tiene que cumplir ciertos requisitos: a) Encontrarse dentro de la definición legal de bingo; b) desarrollarse legalmente; c) llevarse a cabo en una zona donde el juego de bingo no sea organizado normalmente por entidades con ánimo de lucro.

8.º Actividades económicas relacionadas con la distribución incidental de artículos de bajo coste, considerados como tales aquellos cuyo importe no exceda de 5\$ (importe que se ha ido actualizando). Para 2007 el importe máximo es 8,90 \$. Sección 513 (h) (1) IRC.

Se considera que la distribución es incidental cuando se den las siguientes circunstancias: a) no sean requeridos por el perceptor; b) la distribución se realice sin la necesidad del consentimiento expreso del preceptor; c) la entrega del artículo vaya acompañada de la solicitud de un donativo y d) el perceptor se quede con el regalo, con independencia de que entregue o no el donativo.

9.º Intercambio o alquiler de listas de donantes entre entidades previstas en la sección 501 IRC.

10 Determinadas aportaciones en el marco de un acuerdo de patrocinio (*qualified sponsorship payments*) (sección 513 (i) IRC). En concreto, se trata de pagos realizados por una persona para el desarrollo de una actividad económica, respecto a la que no tiene ningún derecho o expectativa, de recibir un beneficio sustancial distinto del hecho de que aparezca su nombre o logotipo en la actividad para la que ha aportado el dinero.

“El uso o reconocimiento” que prevé el IRC no implica publicidad de los productos o servicios del patrocinador. El IRC detalla que constituiría publicidad de esos productos mensajes en los que hable de la calidad, se compare los productos, se indiquen ventajas en el precio o en el valor del producto, se induzca a la compra o uso de los productos o servicios.

Quedan sujetos al UBIT al no considerarse *qualified sponsorship payments*, los siguientes ingresos:

Los pagos o aportaciones que estén condicionadas a la asistencia de público a un evento, o a la audiencia en medios de comunicación o a otros factores que indiquen el nivel de seguimiento público de un evento.

Aportaciones que concedan el derecho al pagador a que aparezca su nombre o logotipo en actividades organizadas por el perceptor de la aportación que no están conectadas o relacionadas con el evento específico para el que se recibe la aportación.

En el caso en que el acuerdo de patrocinio reconozca el derecho en exclusiva del patrocinador a cualquier venta, distribución, uso de sus productos, servicios o instalaciones, la parte del pago atribuible al acuerdo de exclusividad tributa en el UBIT ya que no es considerada como *sponsorship payment*¹¹⁷.

4.4.3. Rentas excluidas del UBIT previstas en la sección 512 irc (*modifications*)

El IRC define como renta gravable, el ingreso bruto derivado de la actividad menos los gastos directamente relacionados con el desarrollo de la actividad, “ambos computados con ciertas modificaciones” (sección 512 (a) (1)). Muchas de esas modificaciones dan lugar a supuestos, entendemos, exentos, que quedan fuera de la base imponible¹¹⁸.

Entre los rendimientos exentos se encuentran los derivados de inversiones pasivas, es decir rendimientos de capital (*passive investment income*). Se considera que se trata de rendimientos propios o característicos de muchas de las entidades sin fines lucrativos y que no plantean problemas de competencia desleal respecto a las entidades mercantiles, por lo que no deben ser gravados por el UBIT.

Las rentas más significativas dentro de esta categoría son los dividendos, intereses, anualidades, rentas y *royalties*¹¹⁹.

En los últimos años la lista de rendimientos excluidos (exentos) ha ido creciendo y adaptándose a las nuevas forma de inversión; se ha ampliado a las *options*, *security leding transactions*, etc¹²⁰.

a) *Royalties*

Constituyen *royalties* todas las rentas que provengan de la concesión de permiso o licencia para ejercer derechos de uso sobre bienes intangibles, como pueden ser patentes, marcas o derechos de autor, entre otros. El hecho de que el concepto de *royalty* sea tan elástico, ha dado mucho juego a las *nonprofit organizations*, quienes han firmado numerosos acuerdos cediendo a terceros la explotación de sus bienes intangibles en vez de hacerlos ellas directamente. Esto ha supuesto, en muchos casos, la posibilidad de transformar un ingreso sujeto al UBIT en un *royalty* y por lo tanto, en un rendimiento exento.

Por ello en la práctica, uno de los objetivos del IRS es determinar la verdadera naturaleza de ciertos ingresos que son considerados por las *nonprofits* como *royalties*.

Existe numerosa jurisprudencia al respecto. En concreto, merece especial atención el caso *Sierra Club, Inc.v. Commisioner*.

En este caso los *royalties* los recibía *Sierra Club*, organización exenta según la sección 501 (c) (4) IRC, de otra entidad exenta. El IRS declaró que los importes que recibía *Sierra Club Inc.* por el arrendamiento de sus listas de direcciones de correo y por la participación en el programa de *Affinity credit card* no constituían *royalties*. Sin embargo, la Corte Fiscal (*Tax Court*) consideró que se trataba de *royalties* y por lo tanto exentos del UBIT.

El primero de los acuerdos consistía en la cesión de los derechos de uso de las bases de datos de *Sierra Club* a dos entidades. El segundo de los acuerdos consistía en que *American Bank Service*, una institución financiera, ofrecía a los miembros de *Sierra Club* la *Sierra club Visa and/or Mastercard* con el nombre de *Sierra Club* en la parte delantera y su logo en el reverso de la tarjeta. *Sierra Club* se comprometía a colaborar en la promoción de la tarjeta y a fomentar entre sus socios el uso de los servicios que ofrecía la entidad financiera. *American Bank Service* pagaría a *Sierra Club* un importe mensual fijo y un porcentaje sobre las ventas con la tarjeta.

Se consideró que los importes que recibió *Sierra Club* fueron en concepto de *royalties* por la cesión por una parte, de las listas de donantes y por otra, por la cesión del nombre y del logo que aparecía en las tarjetas.

¹¹⁷ Treasury Regulation Section 1.513-4 (C) (2) (vi), 67 Fed. Reg. 20,4333 (2002).

¹¹⁸ Respecto a cada uno de estos ingresos excluidos véase Jody Blazek, *Tax planning...*, ob. cit., pp. 568 y ss.

¹¹⁹ Sección 512 (b) (1)-(4) IRC.

¹²⁰ Sección 512 (a) (5); 512 (b) (5) IRC y *Tresury Regulation* 1.512 (b)-1 (a) (1).



El IRS alegó que el pago de la cesión de un derecho sobre un bien intangible no es sino más un *royalty*, constituyendo la clave para dicha calificación la “naturaleza pasiva” del ingreso, por lo que no constituyen *royalties* los pagos por un servicio. El IRS alegó que *Sierra Club* controló la venta de las *Affinity cards*, ofreciéndolas a sus socios, dándoles publicidad y realizando una serie de tareas administrativas.

La Corte Fiscal si bien admitió la definición de *royalty* que defendía el IRS y que había sido sostenida en otros casos (*royalties* como pagos por el derecho de uso de un derecho sobre un bien intangible)¹²¹, consideró que las actividades desarrolladas por *Sierra Club* no constituían la prestación de servicios sino actividades necesarias para la salvaguarda de su propiedad.

b) Ingresos obtenidos a través de actividades de investigación

La mayoría de las *nonprofits* educacionales o científicas que obtienen ingresos de sus actividades de investigación no están sujetas al UBIT. Dichos ingresos están directamente relacionados con sus fines exentos.

De forma expresa se declaran excluidos, los ingresos obtenidos por actividades de investigación tanto si la actividad está relacionada como si no lo está, en los siguientes casos (Sección 512 (b) (7) (8) (9) IRC):

Investigación llevada a cabo por el gobierno de Estados Unidos, agencia o sociedad del gobierno federal o por cualquier gobierno estatal o local.

Investigación llevada a cabo por un *college*, universidad u hospital.

Investigación básica (no aplicada), cuyos resultados están disponibles para el público en general. Se considera investigación básica aquella cuyo fin principal no es comercial o aplicaciones industriales.

4.4.4. Medidas antielusión

4.4.4.1. Tributación de los pagos realizados por entidades participadas por una nonprofit organization

Ante la posibilidad de que una *nonprofit organization* cree una entidad para que desarrolle actividades económicas y transforme, lo que serían ingresos sujetos al UBIT, por ingresos no sujetos o exentos (no se incluyen dividendos) para la perceptora y deducibles para la pagadora, la sección 512 (b) (13) (A) IRC establece el gravamen de estos rendimientos en la perceptora, sometiéndolos al UBIT, en la medida en que no han sido gravados en la pagadora (se trata de otra *modification*).

Esta norma antielusión se aplica cuando la matriz tiene determinada participación en la entidad participada. Si la participada es una *stock corporation* se considera que la *nonprofit* ejerce “control” si posee más de un 50 por 100 (de forma directa o indirecta) de las acciones; si se trata de un *partnership* o de cualquier otro tipo de entidad, se exige que tenga una participación en beneficios de más de un 50 por 100 (Sección 512 (b) (13) (D) (i) IRC).

Nos encontramos ante una operación entre sujetos vinculados en la que la valoración no es la que afecta al conjunto de la tributación de las dos entidades, sino la calificación pretendida de los rendimientos. Se trata de eludir el pago del UBIT, por lo que se somete a tributación en la sociedad perceptora el rendimiento que de proceder de un tercero no vinculado, debido a su naturaleza, no se gravaría.

En la *Treasury Regulation 1.512 (b) -1 (j)* se prevé la forma de cálculo del ingreso a considerar tanto en el supuesto en que la entidad participada sea una entidad exenta, como en el que no lo sea.

- a) En el supuesto en que la entidad filial sea una entidad exenta, la renta que debe computarse en la base imponible del UBIT de la matriz es igual a lo que resulte de aplicar al importe relativo al *royalty*, renta, etc., y a los gastos imputados, la ratio co-

¹²¹ Véase comentario a la sentencia, en Fishmann and Schwarz, *Taxation of Nonprofit organizations...*, ob. cit., pp. 670-679.

respondiente a la base imponible del UBIT de la filial sobre la mayor de las dos cantidades siguientes:

La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades de la filial computada como si se tratara de una entidad no exenta.

La base imponible de la filial en el UBIT.

Ambas bases determinadas haciendo caso omiso del gasto por las cantidades pagadas por la entidad filial a la dominante.

La norma incluye el siguiente ejemplo que aclara lo anteriormente expuesto:

A, una institución científica exenta posee todas las acciones de B, otra institución científica exenta. A le alquila a B en 1971, un laboratorio por 15.000\$ al año. Los gastos de A directamente relacionados con el arrendamiento son 3.000 \$: 1.000\$ por el mantenimiento y 2.000 \$ por la amortización. Si B no fuera una entidad exenta su base imponible sería 300.000 \$, si incluir el gasto de la renta pagada a A. El importe de la base imponible en el UBIT de B es 100.000 \$ sin incluir de nuevo la renta pagada a A. Por lo tanto el rendimiento neto que debe incluirse en la base imponible de A es 4.000 \$.

b) En el supuesto en que la entidad filial sea una entidad no exenta, la renta que debe computarse en la base imponible del UBIT, es igual a la que se obtenga de aplicar al importe relativo al *royalty*, renta, etc., y a los gastos imputados, la ratio correspondiente al “exceso de la base imponible” de la entidad filial sobre la mayor de las dos cantidades siguientes:

- La base imponible de la entidad filial en el Impuesto sobre Sociedades.
- El “exceso de la base imponible” de la entidad filial.

Ambos determinados haciendo caso omiso del gasto por las cantidades pagadas por la entidad participada a la entidad dominante.

Se considera “exceso de la base imponible” el exceso de la base imponible de la filial respecto a el importe de las rentas de obtener la matriz no tributarían en el UBIT.

4.4.4.2. La tributación en el UBIT de los rendimientos de inmuebles adquiridos mediante financiación

En el supuesto en que una *nonprofit* utilice financiación externa para adquirir un bien que genera ingresos, éstos pueden estar sujetos al UBIT en función de lo expuesto en la sección 514 IRC o no sujetos según lo expuesto en la sección 512 (b) IRC. Estamos de nuevo, ante una norma anti-elusión que trata de evitar abusos por parte de entidades exentas.

J. Fishmann y S. Schward describen la siguiente situación: Una *charity* compra una propiedad para alquilarla pagando una pequeña cantidad o incluso, nada y financiando el resto mediante un préstamo hipotecario. La *charity* acuerda con el vendedor arrendarle el inmueble de manera que éste asume todos los gastos y paga un importe neto a la *charity*. La renta libre de impuesto para ésta le permite amortizar el préstamo hipotecario e incluso obtener algún beneficio. El comprador disfruta del tratamiento fiscal de las ganancias de patrimonio por venta (a menudo acogéndose a un sistema que le permite diferir la imputación de parte de la ganancia) y reduciendo al mismo tiempo sus ingresos por el importe de las rentas y los gastos por él soportados¹²².

Para evitar estas operaciones como la descrita que erosionan la base imponible, así como el crecimiento descontrolado de *nonprofits* sin el proporcional incremento en el nivel de los donativos que las sustenten, el Congreso amplió el contenido de la sección 514 IRC incluyendo entre los rendimientos sujetos al UBIT, los ingresos generados por propiedades que hubieran sido adquiridas directa o indirectamente mediante financiación. En la sección 514 (a) (1)-(3) IRC se establece que las entidades exentas deben incluir en el UBIT cierto porcentaje de ingresos relacionados con bienes financiados, que se calcula mediante la denominada *debt/basis fraction*. El porcentaje se calcula comparando la media del endeudamiento con respecto al valor de adquisición de la propiedad financiada. El porcentaje varía a los largo del tiempo al verse modificada la deuda financiada y el valor de adquisición vía amortizaciones o mejoras.

¹²² *Nonprofit Organizations...*, ob. cit., p. 695.



Aunque inicialmente la sección 514 IRC básicamente afectaba a inmuebles, ha ido extendiendo su ámbito de aplicación a distintos bienes muebles.

4.4.5. Gastos deducibles en el UBIT

Según se indica en la Sección 512 (a) (1) IRC, la base imponible del UBIT se calcula tomando los ingresos íntegros derivados de las actividades económicas no relacionadas con el fin exento, menos los gastos imputables derivados de la actividad económica, pérdidas, amortización y otros gastos “directamente conectados” con la actividad gravada por el impuesto.

Se considera que están directamente relacionados tanto en el supuesto en que el gasto sea atribuible exclusivamente al ingreso sometido al UBIT, en cuyo caso se deduce en su totalidad, como en el supuesto en que el gasto sea compartido por ingresos que se gravan en el UBIT e ingresos exentos. En este último caso la *Treasury Regulation* 1.512 (a) (1) (b) considera que debe hacerse una asignación teniendo en cuenta una “base razonable”. En estas normas se indica la conveniencia, en términos generales, de basarse en la medida de lo posible, en el tiempo como criterio de imputación del gasto y en el caso de amortizaciones o depreciaciones, acudir al espacio ocupado para el ejercicio de una u otra actividad.

Los gastos directamente relacionados con una actividad exenta, en términos generales, no son deducibles en el UBIT, sin embargo la *Treasury Regulation* 1.512 (a)-1(d) establece que, si la actividad económica es un tipo de actividad llevada a cabo por entidades mercantiles y si la actividad económica exenta explotada es comparable a la normalmente desarrollada por una entidad mercantil, los gastos atribuibles a la actividad exenta son deducibles en la medida en que excedan del ingreso generado por la actividad exenta y al imputarse en el UBIT no generen una pérdida en la base imponible de éste último.

La *Treasury Regulation* 1.512 (a) -1 (f) (2)-(7) cita como ejemplo, la actividad publicitaria en una revista. La actividad relacionada con la edición de la revista está exenta ya que se considera contribuye a la consecución de los fines exentos y los ingresos por publicidad en la revistas están sujetos al UBIT. En este caso y con los límites citados anteriormente, los gastos de edición de la revista son deducibles de los ingresos por publicidad en el UBIT.

En la sección 512 (b) IRC se prevén dentro de las denominadas “modificaciones” aspectos como la deducibilidad de los donativos realizados por entidades sujetas al UBIT y la compensación de pérdidas.

4.4.6. Tipo de gravamen

Los tipos de gravamen que se aplican en el UBIT son los mismos que se aplican en el Impuesto sobre Sociedades (*Corporate Income Tax*). Respecto a las *corporations*, el tipo inferior es de un 15 por 100 para una base imponible hasta 50.000\$ y va incrementándose hasta un 35 por 100 para una base superior a 10.000.000 \$ elevándose al 35 por 100 para bases que superen 10.000.000 \$¹²³.

Los *trusts* tributan por estas actividades al tipo de gravamen que se les aplica en el *Corporation Income tax* alcanzando el tipo del 35 por 100 una base imponible de 10.000 \$. El tratamiento que reciben los *trusts* es más desfavorable que el de las *corporations*.

¹²³ IRC, Section 11

“b) Amount of tax.

(1) In general, the amount of the tax imposed by subsection (a) shall be the sum of.

(A) 15 percent of so much of the taxable income as does not exceed \$50,000.

(B) 25 percent of so much of the taxable income as exceeds \$50,000 but does not exceed \$75,000.

(C) 34 percent of so much of the taxable income as exceeds \$75,000 but does not exceed \$10,000,000, and

(D) 35 percent of so much of the taxable income as exceeds \$10,000,000. In the case of a corporation which has taxable income in excess of \$100,000 for any taxable year, the amount of tax determined under the preceding sentence for such taxable year shall be increased by the lesser of (i) 5 percent of such excess, or (ii) \$11,750. In the case of a corporation which has taxable income in excess of \$15,000,000, the amount of the tax determined under the foregoing provisions of this paragraph shall be increased by an additional amount equal to the lesser of (i) 3 percent of such excess, or (ii) \$100,000”.

4.5. LAS CONSECUENCIAS EN EL UBIT DE LA CREACIÓN DE FILIALES NO EXENTAS O *JOINT VENTURES* CON ENTIDADES NO EXENTAS

La creación de estructuras más o menos complejas como es la constitución de filiales o *joint ventures*, responde básicamente a la necesidad de financiación de las *nonprofits*, que se trata de solventar mediante inversores privados. John Simon, al describir la situación de las *nonprofits*, pone de manifiesto como se ha producido un descenso en lo que el Gobierno gasta en servicios sociales y culturales, unido a un descenso en subvenciones y ayudas a las *nonprofits*, sin que se haya incrementado el importe en los donativos en la misma proporción. Ello les ha llevado a realizar, en mayor medida, actividades económicas y a adquirir activos productivos frente a las clásicas inversiones pasivas¹²⁴.

Es frecuente que entidades exentas canalicen las actividades económicas no exentas a través de una la creación de una entidad filial, que tribute en el *Corporation Income Tax*. Los motivos no son solamente fiscales, el hecho de aislar la responsabilidad en la entidad participada o no asumir obligaciones contables, son aspectos, entre otros, a considerar a la hora de constituir otra entidad.

El aspecto fiscal evidentemente es clave, no sólo se evita, en muchas ocasiones, la pérdida de la calificación de entidad exenta, constituyendo una filial, sino que se constituye a través de la filial *join ventures* con otras entidades no exentas, mediante las cuales se buscan inversores privados.

Teniendo en cuenta que los tipos de gravamen para las *corporations* en el UBIT son progresivos, el hecho de crear una filial que realice parte de las actividades económicas no exentas, disminuye la carga fiscal global.

La situación descrita se encuentra en muchas ocasiones en el difuso límite existente entre la planificación fiscal y en el fraude fiscal.

En el sector sanitario, la naturaleza de los acuerdos adoptados ha sido especialmente complicada, con la creación de filiales algunas exentas y otras no, para proteger a la *charity* matriz. Un ejemplo de ello, lo encontramos en el denominado *whole hospital join venture*. Se trata de acuerdos en los que se transmiten todos los activos así como la actividad económica del hospital a una entidad empresarial de la cual son propietarios el hospital e inversores privados. La nueva entidad gestiona el hospital como una actividad no exenta.

La forma adoptada a menudo, por las *join ventures* ha sido *limited partnerships*. Más recientemente se ha adoptado la forma de *limited liability companies*. Hay veces que los interesados optan simplemente por un acuerdo para su funcionamiento sin constituir una entidad.

La constitución de una *join venture* por parte de una entidad exenta, genera dos tipos de consecuencias. Por una parte, puede peligrar su estatus de exenta y por otra, habrá que determinar en qué medida los ingresos que reciban estarán sujetos al UBIT.

Para el IRS la exención de la entidad que participa en una *join venture* depende de la respuesta a dos preguntas: 1.º ¿la participación de la *charity* en la *join venture* favorece sus fines exentos?; 2.º ¿permite la estructura legal de la *join venture* a la *charity* operar exclusivamente para sus fines exentos sin que exista *private benefit*¹²⁵?

En el caso *Plumstead Theatre Society Ins.v. Commissioner*, la *Tax Court*, anuló la decisión del IRS de revocar la exención a una *charity* que para conseguir fondos para financiar una obra había creado un *Limited partnership* del que era *general partner* y había vendido participaciones a inversores, personas físicas. La *charity* mantenía el control del *partnership* y de las actividades. Este caso abrió un camino seguro para aquellas *charities* que querían crear un *partnership*, por el hecho de mantener la *charity* el control y asegurarse de que los fines de la filial eran también de interés general¹²⁶.

¹²⁴ John G. Simon, "The Tax Treatment of Nonprofit Organizations: A Review of Federal and State Policies" en *The Nonprofit Sector: A research Handbook*, Walter W. Powell, 1987, p. 67.

¹²⁵ Véase *General Council Memorandum* 39005 (june 28, 1983).

¹²⁶ 74 TC 1324 (1980).



En 1998, el IRS emitió una *Revenue Ruling*¹²⁷, para tratar de mitigar la incertidumbre que suponía crear una *join venture* por parte de un hospital, al poner en peligro su *status* de entidad exenta.

La consulta describe dos escenarios, uno en la que no hay problema con la exención y otro donde la perdería. En ambos casos, los hechos son la transmisión de los activos y de la actividad de un hospital a una *join venture* que, previamente, había creado una *charity* con entidades no exentas. La diferencia entre los dos casos se encuentra en el grado de control de la *charity* respecto a la *join venture* y en el hecho de que, la *charity* pudiera asegurar que su fin exento no era subvertido.

5. CONCLUSIONES

1.º Hay unanimidad en la doctrina norteamericana a la hora de considerar que las *Non-profit Organizations* no tiene prohibida la obtención de beneficio. Estas entidades pueden obtener beneficios al cierre de su ejercicio y esos beneficios pueden ser fruto de su actividad empresarial, la cual incluso podría llegar a constituir su principal fuente de ingresos. El comun denominador de estas entidades es la prohibición de distribución directa o indirecta del beneficio.

2.º Tanto si nos atenemos al recorrido histórico de estas instituciones, como a su realidad en nuestros días, es indudable que constituyen un sector clave de la economía norteamericana y que realizan una importante función social, contribuyendo con el Estado a la consecución de fines de interés general.

3.º En las últimas décadas se está produciendo un fenómeno de convergencia entre *nonprofits* y entidades *for profits*.

4.º La situación descrita marca las coordenadas desde la que se diseña el actual régimen fiscal de las *nonprofit organizations* en EEUU, en concreto, refiriéndonos a las *charities*:

Se trata de entidades exentas en la medida en que persiguen fines de interés general, los beneficiarios son indeterminados y las actividades que realizan, sustancialmente, contribuyen a la realización de dichos fines.

Si bien cada uno de esos elementos plantea problemas de interpretación en la práctica, existiendo una extensa jurisprudencia al respecto, la realización de actividades económicas es uno de los aspectos que merece especial atención y donde se plantean mayor número de problemas.

La exención de la que disfrutaban estas entidades en el Corporation Income Tax, no abarca los rendimientos de actividades económicas no directamente relacionados con el fin social, los cuales se hayan sujetos al *Unrelated Business Income Tax*.

5.º Para poder disfrutar del estatus de entidad exenta, una *charity* tiene que cumplir los siguientes requisitos:

- a) Tiene que adoptar la forma de *nonprofit corporation* o de *community chest, fund* o *foundation*. A estos efectos, se considera a las *unincorporated associations* incluidas en el concepto de *corporation* y a las *charitable trusts* incluidos en el concepto de *fund* o *foundation*.
- b) Debe perseguir únicamente fines religiosos, benéficos, científicos, seguridad pública, literarios, educativos, de promoción de la competición deportiva amateur nacional o internacional o prevención contra malos tratos a niños o malos tratos a animales.
- c) Ninguna parte del beneficio neto puede destinarse a cualquiera de los sujetos que mantienen relación con la entidad.
- d) "Una parte sustancial" de las actividades no puede consistir en actividades de *lobbying*.
- e) Ninguna *charity* puede intervenir en campañas políticas en representación o mostrando oposición a un candidato a cargo público.

¹²⁷ *Revenue Ruling* 98-15, 1998-1 CB 718.

f) Puede realizar actividades económicas relacionadas y no relacionadas con el fin social. En el supuesto en que las actividades económicas no relacionadas con el fin social fueran sustanciales, la entidad perdería el estatus de exenta.

6.º De las limitaciones con las que cuentan las charities debemos destacar por una parte, las relacionadas con la prohibición de distribución directa o indirecta de beneficio y por otra, con la limitación cuantitativa y cualitativa relativa a la realización de actividades económicas.

7.º Las doctrinas del *private inurement*, *private benefit* y las *intermediate sanctions for excess of benefit*, constituyen formulaciones de la prohibición genérica de la distribución de beneficios u obtención de beneficio particular, tanto a sujetos vinculados como a terceros que no sean los legítimos beneficiarios.

8.º El *Internal Revenue Service* considera que hay *private inurement* cuando se produce una transferencia de los beneficios económicos de la entidad al individuo, en virtud de relaciones o vinculaciones del individuo con la entidad y sin relación con los fines exentos perseguidos.

La doctrina del *private inurement* no prohíbe que la organización realice operaciones económicas con los sujetos vinculados o que mantienen una relación estrecha con la sociedad. La prohibición de autocontratación tan sólo existe para las *private foundations*.

Se prohíbe que esa transacción no se haga bajo unos criterios razonables, es decir, que el precio no sea el que se habría establecido entre partes independientes.

9.º Las Leyes relativas al “exceso de beneficio privado en las transacciones” (*excess benefit transactions*) constituyen unas de las normas más recientes y de mayor importancia en la regulación de las entidades exentas.

Se considera *excess benefit transaction* cualquier transacción en la que se conceda un beneficio económico por parte de una entidad exenta, directa o indirectamente, para o por el uso de una “*dissqualified person*” si el valor del beneficio económico que se concede supera el valor del beneficio económico recibido por la entidad, la diferencia es lo que se le conoce como “exceso de beneficio”.

Las *intermediate sanction rules* son la consecuencia de estas transacciones. Implican una sanción para el sujeto que se ve beneficiado por dichas operaciones. De esta forma, las sanciones impuestas por normas fiscales estructuradas como impuestos sobre el consumo, pueden ser impuestas sobre personas que se benefician impropriamente de la transacción o sobre los directivos de la organización que participan en la transacción y que conocen que están prohibidas. La entidad no pierde el estatus de exenta.

Este grupo de leyes representa el más importante conjunto de normas fiscales federales relativas a las entidades exentas.

10 La realización de actividades empresariales nunca ha estado prohibida para las *nonprofits*, se ha admitido que se trata de una importante fuente de ingresos para estas entidades; pero siempre ha estado presente que debe tratarse de algo excepcional y que su no tributación podía constituir una vulneración de principio de libre competencia.

Se admite que una entidad realice actividades no relacionadas con el fin social, siempre que no sean sustanciales y se grava el beneficio obtenido en dicha actividad, mediante el *Unrelated Business Income Tax*.

11 Si las actividades empresariales realizadas son sustanciales, se considera que el fin que persigue la entidad es la realización de actividades empresariales, por lo que se considera que persigue intereses particulares y no el interés general. No es suficiente reflejar en los documentos constitutivos que se persigue un fin de interés general; es imprescindible la realización de actividades (de forma sustancial) encaminadas a la consecución de dicho fin.

12 El IRS ha adoptado posturas distintas, como puede constatarse en distintas *Rulings*, adoptando en algunas de ellas la *Comercial Doctrine* y en otras, la *Commesurate in Scope Doctrine*. Por lo que no se puede afirmar que existe una línea clara que determine en qué medida la realización de actividades empresariales puede conllevar la pérdida de la condición de exenta de la entidad.

13 Con independencia de los problemas o dificultades que conlleva la interpretación de la regulación del hecho imponible del *Unrelated Business Income Tax*, de forma expresa el IRC prevé,



de forma expresa, supuestos no sujetos. A su vez la interpretación de estas normas genera una importante casuística.

14 Los rendimientos derivados de inversiones pasivas, tales como dividendos, intereses, rentas y *royalties*, están exentos en el *Unrelated Business Income Tax*. Se considera que mediante la obtención de dichos rendimientos, las *charities* no compiten con las entidades con ánimo de lucro. A su vez dicha exención cuenta con excepciones. Ello, de nuevo, nos pone de manifiesto la complejidad de la regulación y la enorme casuística existente.

15 Se prevén en la legislación medidas específicas antielusión:

- a) Ante la posibilidad de que una *nonprofit organization* cree una entidad para que desarrolle actividades económicas y transforme, lo que serían ingresos sujetos al UBIT, por ingresos no sujetos o exentos para la perceptora, y deducibles para la pagadora, el IRC establece el gravamen de estos rendimientos en la matriz, sometiéndolos al UBIT, en la medida en que no han sido gravados en la entidad filial.
- b) Se somete a tributación en el UBIT, los rendimientos de inmuebles adquiridos mediante financiación.

BIBLIOGRAFÍA

- ACKERMAN, SUSAN R. (1981-1982): "Unfair competition and Corporate Income Taxation", *Standford LawReview*, n.º 34, pp. 1017-1039.
- ANDREWS, WILLIAM D. (1972): "Personal Deductions in an ideal Income Tax", *Harvard Law Review*, n.º 86, pp. 309-375.
- BITTKER, B. y RAHDERT, GEORGE K. (1976): "The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation", *The Yale Law Journal*, V. 85, n.º 3, pp. 299-358.
- BLAZEK, J. (2005): *Tax Planning and Compliance for Tax-Exempt Organizations*, Wiley.
- BURTON A. WEISBROD, (1998): *The Nonprofit Mission and Its Financing: Growing Links Between Non Profit and the Rest of the Economy*, Cambridge University Press.
- COLOMBO, JOHN. D. (2003): "Regulating commercial activity by exempt charities: resurrecting the commensurate-in-scope doctrine", *The Exempt Organization Tax Review*, n.º 39, pp.341-360.
- COLVIN, GREGORY L. (2005): *Fiscal Sponsorship. 6 ways to do it right*, San Francisco: Study Center Press.
- CHAFEE, ZECHARIAH (1991-1992): "Developments in the Law. Nonprofit Corporations", *Havard Law Review*, n.º 105, pp. 1590-1611.
- FISHMAN, JAMES J. y SCHWARZ, STEPHEN (2007): *Nonprofit organizations. Cases and materials*, University Case book series.
- FRANCES, R. HILL y DOUGLAS M. MANCHINO (2007): *Taxation of exempt organizations*, Warren Gorham & Lamont.
- FREMONT-SMITH, M. (2004): *Governing nonprofit organizatons, Federal and State Law and Regulation*, Belknap-Harvard.
- GARDNER, J. (1983): The independent sector, in *America´s Voluntary Spirit* xiii-xv, Brian O´Connell ed., The Foundation Center.
- HALPERIN, D.: "Income Taxation of Mutual Nonprofits", *Tax Law Review*, v. 95, n.º 2.
- HANSMANN, H. (1980): "The Role of Nonprofit Enterprise", *Yale Law Journal*, n.º 89, pp. 835-901.
- (1981): "The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations for the Corporate Income Tax", 91 *Yale LJ* 4.
- (2000): Hansmann, H. and Kraakman, R., "The essential role of organizational law", *Yale Law Journal*, n.º 387, pp.390-440.
- HOPKINS, BRUCE R. (2003): *The Law of tax exempt organizations*, Wiley, New York.
- (2003): *The Law of intermediate sanctions: a guide for nonprofits*, John Wiley&Sons.
- (2006): *Nonprofit Law Dictionary*, Hopkins, John Wiley and Sons Inc., New York.

- LIVINGSTON, CATHERINE E. (2001): "Tax exempt organizations and the Internet: Tax and other legal issues", *Exempt Organizations Tax Review*, n.º 31, pp. 419-434.
- ODENDAHL, T. (1990): *Charity begins at home: generosity and self interest among the philanthropic elite*, New York: Basic Books.
- PALMITER, ALAN R. (2006): *Corporations, Examples and Explanations*, Aspen.
- PHELAN, MARILYN E. (2007): *Nonprofit enterprises: Corporations, Trusts and Associations*, West group.
- PHELAN, MARILYN E. y DESIDERIO, ROBERT J. (2003): *Nonprofit organization Law and Policy*, Thomson-West.
- PIDOT, JEFF (2005): "Policy focus report", *Lincoln Institute of Land Policy*.
- SALAMON, LESTER M. (1999): *America´s Nonprofit Sector: A Primer*, Foundation Center, New York.
- SHARPE, DONALD L. (1996): "Unfair Business Competition and the Tax on Income Destinated for Charity: Forty-Six Years Later", *Florida Tax Review*, n.º 7, volume 3, pp. 367-454.
- SIMON, DALE y CHILSOM (1987): "The Tax Treatment of Nonprofit Organizations: A Review of Federal and State Policies", en *The Nonprofit Sector: A Research Handbook*, Walter W. Powell ed., New Haven: Yale University Press.
- VVAA. (2007): *Principles for Good Governance and Ethical Practice. A guide for Charities and Foundations*, october, (<http://www.nonprofitpanel.org>).
- (2005): *Interim Report presented to the Senante Finance Committee*, march.
- (2005): *A Final Report to Congress and the Nonprofit Sector*, june ([http:// www.nonprofitpanel.org/report/final/](http://www.nonprofitpanel.org/report/final/)).

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.ª Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.ª Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.ª Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiquiera Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.^a)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Myrian de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y Establecimientos Permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la dirección general de tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?.
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda:* Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
Autora: Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.
- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.
Autora: María Naredo Molero.

- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.
Autor: Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.
Autor: Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.
Autores: Alfredo Iglesias Suárez, M.^a Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.
- 18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.
Autor: Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.
- 19/09 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autoras: Mónica Arribas León y Montserrat Hermosín Álvarez.
- 20/09 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios.
Autor: Jesús Félix García de Pablos.
- 21/09 El cierre del sistema: la articulación de la Hacienda Local en el sistema de financiación territorial.
Autora: M.^a Consuelo Fuster Asencio.
- 22/09 El peaje en sombra y el IBI: ¿gratuidad del servicio?.
Autor: Álvaro Jesús del Blanco García.
- 23/09 Impacto de género de las políticas públicas.
Autora: María Pazos Morán.
- 24/09 La fiscalidad de las *nonprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales.
Autora: Marta Montero Simó.