



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 66, Octubre 2009, pp. 85-108

Las charitable organizations en Estados Unidos: reformas en la legislación sustantiva y fiscal para impulsar un cambio

Marta Montero Simó

ETEA - Universidad de Córdoba

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición electrónica: 1989-6816.

© 2009 CIRIEC-España

www.ciriec.es

www.ciriec-revistaeconomia.es

Las charitable organizations en Estados Unidos: reformas en la legislación sustantiva y fiscal para impulsar un cambio

Marta Montero Simó

Profesora Titular. ETEA, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Córdoba

RESUMEN

A modo de anticipo de la revisión a la que está siendo sometida actualmente la regulación de los distintos tipos de entidades en Estados Unidos, hemos asistido en los últimos años a una revisión específica de la regulación de las nonprofit organizations y, en concreto, de las charitable organizations. Distintos agentes, entre los que se encuentra el propio sector, han promovido un análisis de la realidad y han formulado propuestas para dinamizar un cambio hacia la transparencia y el buen gobierno.

El presente artículo pretende poner de manifiesto el estado de la cuestión, mediante una descripción de las últimas reformas legislativas que afectan a las nonprofit organizations en EEUU. Se centra en una descripción de las principales recomendaciones dirigidas al Congreso, como órgano legislativo y, a la Administración tributaria norteamericana (Internal Revenue Service), como garante del cumplimiento de las normas que regulan requisitos, limitaciones y obligaciones de estas entidades y como legislador a nivel reglamentario.

El objetivo último de este artículo es apuntar los problemas más destacados de la regulación o desregulación, en su caso, de estas entidades, puestos de manifiesto en el mencionado proceso de revisión.

PALABRAS CLAVE: Charitable organizations, Sector de las Nonprofit Organizations, Senate Finance Committee, recomendaciones, reformas legislativas.

CLAVES ECONLIT: L300, L310, K190, K340.

Les charitable organizations aux États-Unis : réformes dans la législation individuelle et fiscale pour stimuler un changement

RÉSUMÉ : Comme une anticipation de l'examen qui est actuellement soumis à la régulation des différents types d'entités aux États-Unis, nous avons assisté ces dernières années à une révision spécifique de la régulation des nonprofit organizations et en particulier des charitable organizations. Plusieurs agents, dont le secteur lui-même, ont effectué une analyse de la réalité et ont fait des propositions afin d'encourager un changement vers la transparence et la bonne gouvernance.

Le présent article prétend vouloir montrer l'état de la question, par le biais d'une description des dernières réformes législatives qui concernent les nonprofit organizations aux États-Unis. Il met l'accent sur une description des recommandations principales faites au Congrès en tant qu'organe législatif, et à l'administration fiscale américaine (Internal Revenue Service) en tant que garant de la conformité aux exigences qui régissent les exigences, les limites et les obligations de ces entités, et en tant que législateur au niveau réglementaire.

Le dernier objectif de cet article consiste à signaler les problèmes les plus notoires concernant la régulation et la dérégulation des entités dans le cas présent, comme en témoigne le processus d'examen.

MOTS CLÉ : Charity organizations, Secteur des Nonprofit Organizations, Senate Finance Committee, recommandations, réformes législatives.

Charitable organizations in the U.S.: Substantive law reforms and fiscal change to encourage change

ABSTRACT: As a foretaste of the review which the regulations of the different types of entities in the United States are currently being subjected to, we have witnessed in recent years a specific review of the regulation of non-profit organizations, and in particular, charitable organizations. Different actors, among which there is the industry itself, have prompted an analysis of the situation and have made proposals to stimulate a shift towards transparency and good governance.

This article aims to highlight the state of affairs by a description of recent legislative changes affecting non-profit organizations in the U.S. It focuses on a description of the main recommendations to Congress as a legislative body, and the U.S. tax authorities, (Internal Revenue Service) as guarantor of compliance with the rules requirements, limitations and obligations of these entities and as a legislator to regulatory level.

The ultimate goal of this article is to point out the outstanding problems of regulation or deregulation, if any, of these entities, as evidenced in that review process.

KEY WORDS: Charitable organizations, non-profit Sector Organizations, Senate Finance Committee, recommendations, legislative reforms.

1.- Introducción¹

En Estados Unidos, la expresión *nonprofit organizations*, abarca entidades muy distintas, cuyo común denominador es la prohibición de distribución de beneficio. Las clasificaciones que se pueden realizar, atendiendo a distintos criterios, son múltiples. Tratando de acotar las entidades objeto de estudio en el presente artículo, y atendiendo para ello, a la clasificación que introduce el código tributario norteamericano (el *Internal Revenue Code*) podemos dividir las en dos grandes grupos: las *public benefit organizations* y las *mutual benefit organizations*.

Las primeras persiguen fines de interés general, mientras que las segundas persiguen, principalmente, satisfacer los intereses de sus miembros; lo que no impide que indirectamente persigan otros fines.

Dentro de las *public benefit organizations* encontramos tres tipos de entidades que comparten regulación en la sección 510 (c) (3) del *Internal Revenue Code*. Se trata de las *public charities*, las *private foundations* y las organizaciones religiosas. Las *public charities* son entidades que persiguen fines de interés general y que adoptan la forma jurídica de *corporation* o de *trust*. Las *private foundations* son una subespecie de la categoría de *public charity*, creada por el *Internal Revenue Code* y por lo tanto, con relevancia sólo en el ámbito fiscal. El elemento básico que diferencia a las *private foundations* del resto de *charitable organizations*, es el origen de su financiación; están financiadas por un grupo familiar o una sociedad y el destino de sus fondos suele ser otra *nonprofit* o determinadas personas físicas.

La calificación de *private foundation* es puramente fiscal y las consecuencias son el endurecimiento de los requisitos para poder disfrutar de beneficios fiscales, el control que ejerce el tesoro americano (el *Internal Revenue Service*) y las sanciones impuestas por éste en caso de incumplimiento (FISHMAN, J. y SCHWARZ, S. 2007: 751-874, HOPKINS, B. R. 2007: 355-540).

A lo largo de presente artículo nos centraremos en las *public benefit organizations*, también denominadas *charitable organizations*². Estas entidades han tenido históricamente un papel protagonista en la sociedad americana. Su número se ha doblado en los últimos veinte años y emplean actualmente a 11,5 millones de personas. Se trata básicamente de pequeñas organizaciones, el 64% de las insti-

1.- El presente artículo es fruto del trabajo de investigación realizado por Marta Montero Simó en la Universidad de Harvard, financiado por la beca Garrigues-Colegio Complutense en Harvard. Parte de su contenido fue expuesto en la comunicación presentada por la autora, al 27 Congreso Internacional de CIRIEC, celebrado en Sevilla, titulada "La fiscalidad de las nonprofit organizations en EEUU. Principios propuestos para impulsar un cambio".

2.- Sobre la forma jurídica y régimen fiscal de las charitable organizations, véase M. Montero Simó, "La regulación de las entidades sin fines lucrativos en Estados Unidos. Especial referencia a su tratamiento fiscal", *Crónica Tributaria* (pendiente de publicación).

tuciones tienen presupuestos inferiores a 500.000 \$ por año. Solamente el 6% de ellas tienen presupuestos anuales superiores a 10.000.000 \$³.

El desarrollo de las *nonprofit organizations* en EEUU ha constituido uno de los pilares básicos de su democracia, alcanzando un alto nivel de protagonismo en la satisfacción de necesidades de los ciudadanos y constituyendo un claro exponente de organización de la sociedad civil.

El Preámbulo del documento elaborado por la representación del sector (*Panel on the Nonprofit Sector*), en octubre de 2007, afirma que las *nonprofit organizations* en EEUU, representan la más amplia expresión organizada de la aportación de los americanos a la consecución del bien común⁴.

El importe de la ayuda que reciben estas instituciones, directamente de particulares, es de 207 billones de dólares anuales. A lo que hay que unir el dinero procedente del Gobierno, las ayudas recibidas a través de *private foundations* y las obtenidas a través de programas de donación de empresas, que supera los 41 billones de dólares⁵.

No podemos olvidar el soporte que reciben estas entidades mediante el reconocimiento de beneficios fiscales, tanto para la propia entidad que disfruta del estatus de entidad exenta en el Impuesto sobre Sociedades federal, en impuestos locales, por ejemplo el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, *Real Property Tax*, como para los donantes, los cuales disfrutaban de importantes ventajas fiscales como consecuencia de su donación.

Desde 1917, la regulación de las donaciones a *charitable organizations* ha tenido un especial protagonismo en el sistema fiscal norteamericano. Actualmente se prevé un ventajoso régimen fiscal en el impuesto sobre la renta federal, en los impuestos sobre la renta, estatales, que soporta el donante, y en los impuestos sobre donaciones y sucesiones.

Asistimos en estos momentos a un debate sobre la procedencia y justificación del estatus de exentas de las *charities organizations*, que se extiende al debate sobre la procedencia de las actuales ventajas fiscales para los donantes.

La extensión del debate se justifica por el hecho de que el fomento de las *charitable organizations* en Estados Unidos, pivota sobre tres ejes, la no tributación de gran parte de sus rendimientos en el impuesto sobre sociedades, la no tributación de algunos de los rendimientos que constituyen actividades económicas de estas entidades que si bien, en principio, deberían tributar, se declaran exentos y el atractivo tratamiento fiscal de las donaciones para el donante.

3.- Véase *Interim Report presented to the Senate Finance Committee, Panel of Nonprofit Sector, March 1, 2005, p. 9*. Disponible en <http://www.nonprofitpanel.org>. (Consultado en mayo de 2009).

4.- *Principles for Good Governance and Ethical Practice. A Guide for Charities and Foundation, elaborado por el Panel on the Nonprofit Sector, October 2007*. Disponible en <http://www.nonprofitpanel.org>. (Consultado en mayo de 2009).

5.- Véase el documento *Principles for Good Governance and Ethical Practice...*, *ob. cit.*

Realmente, los donantes privados son quienes mantienen el sector a cambio de importantes ventajas. Los incentivos fiscales a las donaciones, sobre todo para contribuyentes con elevada capacidad económica, parecen actuar como motor del gigantesco sector filantrópico existente en Estados Unidos.

Hay quienes cuestionan que el cauce de las ayudas fiscales sea realmente el mecanismo estatal correcto, para el fomento del sector no lucrativo, denunciando la inexistencia de una evaluación por parte del Estado, tanto a priori como a posteriori, de las necesidades reales de la sociedad. A ello se une el hecho de que la deducción de los donativos solamente beneficia a los contribuyentes con mayor capacidad económica.

Este último aspecto está directamente relacionado con la regulación del impuesto sobre la renta norteamericano, en la que se prevé una deducción global en la base imponible, “*standard deduction*”⁶, para contribuyentes con rentas inferiores y un sistema de deducciones en base imponible, desglosadas (“*itemizer deductions*”) por el que optan los contribuyentes con elevada capacidad económica. Únicamente en el supuesto en que se aplique el sistema de “*itemizer deductions*”, el contribuyente puede deducirse en su base imponible, el importe de las donaciones realizadas, ya que en el sistema de “*standard deduction*”, el contribuyente se deduce un importe objetivamente establecido (GRAEY M. J. y SCHENK D.H: 2005: 423-424).

A esta circunstancia, hay que unir los efectos regresivos de una deducción en base imponible, en un tributo con tipos de gravamen progresivos (ANDREWS, W.D., 1972: 309, 344-348, 356-358, 371-375).

Atendiendo a la realidad descrita, en el presente artículo, se analizará, en primer lugar, el detonante del proceso de revisión que se ha llevado a cabo en la regulación tanto sustantiva como tributaria de las *charity organizations*. Este proceso de revisión protagonizado por el sector de las *nonprofit organizations*, realmente ha estado liderado por el Congreso norteamericano, en concreto mediante los trabajos realizados por distintas comisiones y mediante la petición expresa al sector de que iniciara un proceso de revisión.

En segundo lugar, se analizarán las propuestas y modificaciones normativas que afectan a la regulación estatal. Los Estados tienen competencia en lo que podríamos denominar regulación sustantiva de estas entidades y como se pondrá de manifiesto, los cambios normativos se promueven a través de “modelos de regulación”, consensuados a través de comités constituidos por representantes de los Estados o por asociaciones de profesionales, que actúan a modo de propuesta armonizadora que invita a ser adoptada por las distintas leyes de los Estados.

6.- Los importes de deducción estándar son: Para matrimonios con declaración conjunta 6.000\$, para solteros o casados con declaración individual, 3.000\$ y 4.400\$ para el cabeza de familia.

En tercer lugar, se comentarán los cambios propuestos en la legislación federal, muchos de ellos ya incorporados, adquiriendo especial protagonismo, el *Internal Revenue Code*, Ley federal, que prevé el estatus de entidad exenta del que pueden disfrutar estas entidades, a cambio del cumplimiento de una serie de requisitos. En este tercer bloque, se pondrá de manifiesto, el importante papel que juega la norma fiscal como elemento unificador, así como la función de garante de su cumplimiento del *Internal Revenue Service*.

En cuarto lugar, se analizará la reacción del propio sector plasmada en una serie de informes en los que se proponen cambios, tanto normativos como de comportamiento de las entidades.

Si bien estas propuestas de cambios normativos, afectan en algunos casos a la legislación estatal y en otros, a la legislación federal, han sido considerados en un epígrafe independiente con el objeto de que se conozcan cuáles han sido las demandas específicas del sector.

En quinto lugar, se apunta una propuesta de modificación del tratamiento fiscal del donante, que queda fuera del proceso de revisión anteriormente descrito, ya que ha sido incorporada por el Gobierno del presidente Obama al proyecto ley de presupuestos para 2010 y que, por lo tanto, actualmente se haya en fase de debate.

2.- El origen del cambio

En 1990, se publicaron varios trabajos periodísticos de impacto en los que se denunciaban determinadas conductas fraudulentas llevadas a cabo, tanto por *charitable organizations*, como por sus administradores y directivos⁷. Estos trabajos constituyeron el comienzo de una serie de denuncias públicas de irregularidades que cuestionaban la procedencia de las ayudas fiscales recibidas por estas instituciones. Las irregularidades denunciadas en algunos casos se referían a conductas ilegales y en otros, a conductas poco éticas.

Como consecuencia de estas revelaciones, uno de los mayores peligros para las *nonprofits* era la potencial pérdida de confianza de la opinión pública.

Se denunciaron, entre otros aspectos, que muchas *nonprofit organizations* operaban como entidades con ánimo de lucro, obtenían grandes beneficios, pagaban salarios muy altos, construían lujo-

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

Los edificios de oficinas, invertían billones de dólares en acciones y bonos y utilizaban comisiones de acción política para influir en los procesos legislativos. Resultaba llamativo el hecho de que los hospitales que originariamente se habían declarado exentos porque se dedicaban a prestar servicios médicos a personas sin recursos económicos, dedicaban solamente una media de un 6% de sus recursos a este fin.

Las reacciones a estas denuncias se materializaron en procesos de revisión y propuesta de modificaciones legislativas. Entre ellas merece especial atención los documentos elaborados por el *Senate Finance Committee*⁸ (Comité de Finanzas del Estado) y por el propio sector de las *Nonprofits*⁹, este último a requerimiento del presidente del *Senate Finance Committee*.

En 2004 se creó una Comisión de Expertos (*The Panel of the Nonprofit Sector*). Los trabajos de esa Comisión dieron sus frutos en la elaboración del documento, denominado: "Principios para guiar una mejora en la responsabilidad y gobierno de las entidades sin ánimo de lucro". Con carácter previo a este documento, se elaboró un primer informe, presentado al Congreso en Marzo de 2005 y un segundo informe, que completaba el anterior, en Abril de 2006.

Ambos informes contenían 150 recomendaciones dirigidas al Congreso y al *Internal Revenue Service*. Muchas de esas recomendaciones se han materializado en una ley federal, la *Pension Protection Act*, publicada en 2006 y a la que nos referiremos más adelante.

Una de las constantes en este proceso de revisión y autoevaluación, ha sido la búsqueda del equilibrio entre la regulación legal, el control del cumplimiento de esa regulación y el desarrollo libre y creativo del sector. Los responsables de formular las propuestas en este proceso han tratado de evitar que la consecuencia sea un excesivo normativismo, que coarte la actuación del sector.

Debido a la naturaleza de la financiación de estas entidades, el verdadero control del cumplimiento de sus obligaciones está en manos de la sociedad civil, que es quien las mantiene con sus donaciones y con el trabajo de voluntarios. El miedo a que se dañe su reputación tiene más fuerza disuasoria, que las consecuencias legales previstas para los supuestos de incumplimiento.

El hecho de que el sector de las *nonprofits* haya llevado a cabo un proceso de revisión ha permitido consensuar principios y recomendaciones, que se pretende constituyan la base de un proceso de autorregulación de las *nonprofit organizations*, entre las que tienen especial protagonismo las *charitable organizations*.

8.- *Tax-Exempt Reform Proposals, Senate Finance Committee, 108 th Congress 12. Disponible en <http://www.senate.gov/finance/hearings/testimony/2004test/062204stfdis.pdf>. (Consultado en junio de 2008).*

9.- *Interim Report presented to the Senate Finance Committee... ob.cit.*

En el primero de los documentos que se elaboró por el *Panel on the Nonprofit Sector*, el denominado *Interim Report* que se presentó ante el *Senate Finance Committee*, se establecieron ocho principios marco, con base en los cuales se desarrollaron recomendaciones. Dichos principios eran los siguientes¹⁰:

- 1º Un vibrante sector no lucrativo es esencial para una América viva.
- 2º La eficacia del sector no lucrativo depende de su independencia.
- 3º El éxito del sector no lucrativo depende de su integridad y credibilidad.
- 4º Debe estar a disposición del público en general, información exhaustiva y precisa del sector.
- 5º El sector no lucrativo necesita un sistema viable de autorregulación.
- 6º El Gobierno debería asegurar el efectivo cumplimiento de la Ley.
- 7º Las exigencias legales, así como los niveles de comportamiento ético exigido a las entidades deben dimensionarse en función del tamaño y recursos de la organización.

Sin tratar de agotar la lista de normas concretas, respecto a las que se han propuesto modificaciones, podemos destacar, entre otras, las siguientes: Las que prohíben a los donantes exigir judicialmente a los donatarios el cumplimiento de los términos de sus donaciones. Las leyes que limitan la capacidad de los donantes de acordar con los donatarios las modificaciones de los términos de sus donaciones; la doctrina del *cy pres and deviation* según la cual, los fines de interés general que persigue una entidad y los métodos para su consecución pueden ser modificados si se produce un cambio sustancial de circunstancias respecto a las que se dieron en el momento de efectuarse la donación; las normas reglamentarias que imponen a los administradores de las *charitable corporations*, la obligación de participar en los asuntos de la entidad y las normas que establecen su responsabilidad en caso de incumplimiento de sus obligaciones de lealtad y cuidado.

Se ha pedido al Congreso que amplíe el conjunto de normas en las que se definen las obligaciones de estos administradores, actualmente previstas en el *Internal Revenue Code*.

Las leyes vigentes conceden importantes beneficios, y no sólo fiscales, a estas entidades; no podemos olvidar aspectos como su ilimitada duración, la posibilidad de acumular ingresos o la protección de los administradores frente a los donantes insatisfechos con el destino de sus donaciones.

Las leyes sustantivas de los distintos Estados definen los fines de interés general, regulan la creación y disolución de las *charitable organizations* y establecen las obligaciones y los poderes de los administradores. Las normas del *Internal Revenue Code*, con carácter general, constituyen un reflejo de las normas de los Estados, aunque ante la pluralidad de la regulación sustantiva estatal, encontramos con que, en algunos casos, imponen limitaciones más estrictas mientras que en otros, son más permisivas.

10.- *Interim Report presented to the Senate Finance Committee ...*, ob. cit., pág. 4.

El velar por el cumplimiento de las leyes estatales es competencia del Fiscal General del Estado quien tradicionalmente, ha tenido competencia de forma exclusiva para recurrir los incumplimientos ante los tribunales estatales.

Sin embargo, el cumplimiento de las leyes federales está en manos del *Internal Revenue Service*, el cual tiene el poder de revocar la exención, aplicar sanciones económicas en forma de *excise taxes*, así como la potestad de interponer acciones ante los tribunales federales, incluida la Corte Fiscal (*Tax Court*) y el Tribunal de Apelaciones (*Court of Appeals*).

La existencia de dos niveles de Gobierno en un sistema legal dual, y por lo tanto, diferentes objetivos e intereses plantea dificultades; la disparidad de leyes puede generar tal confusión, que el cumplimiento en algunos aspectos puede llegar a resultar casi imposible para los afectados (Fremont-Smith, 2004: 428).

3.- Propuestas y cambios normativos a nivel estatal¹¹

Los cambios en la legislación de los estados, relativa a *charitable organizations* solamente podemos entenderlos, atendiendo al contexto normativo previo.

No podemos hablar de una legislación uniforme, ni tampoco de una única forma jurídica. Las formas jurídicas más frecuentemente adoptadas son la de *corporation* y la de *trust*. También pueden crearse *voluntary associations* aunque es una forma jurídica mucho menos frecuente. En los años 90 se ha venido utilizando también la forma jurídica de *limited liability company* (FREMONT-SMITH, 2004: 118, PHELAN y DESIDERIO, 2003: 2).

Los cambios recientes más importantes en las leyes estatales y las propuestas y recomendaciones, afectan básicamente a la creación y administración de las *charities*, a los derechos de los donantes, a la doctrina de *cy pres and deviation* y a los deberes y extensión de la responsabilidad de los *trustees* (administradores de los *trusts*) y administradores en general, en los casos de incumplimiento.

Por otra parte, no ha habido mucho interés en incrementar la regulación sustantiva de las *charities*, ya existente en los Estados, aunque en algunos de ellos se está tomando en consideración aumentar el poder del Fiscal General cuya función de control sobre estas entidades es mínima.

11.- Parte del contenido del presente epígrafe es fruto de las ideas expuestas por M. Fremont-Smith en el curso "Taxation on Nonprofit Organizations", dirigido por Daniel Halperin, en Harvard Law School, Universidad de Harvard, impartido de octubre a diciembre, de 2007.

El proceso de cambio que venimos describiendo, ha sido liderado por muchos agentes, podemos destacar, además de algunos miembros específicos de cámaras legislativas y de los gobiernos estatales, los fiscales generales de los distintos Estados, el *American Law Institute*, la *National Conference of Commissioners on Uniform State Law* y la *American Bar Association*, instituciones que han participado mediante comisiones.

Desde 1990 cada uno de estos grupos ha estado analizando posibles reformas. Un gran número de sus propuestas ha sido adoptado en varios Estados, mientras que otras están siendo estudiadas. Los Fiscales Generales de los Estados de California, Nueva York, Massachussets y Texas han introducido proyectos de Ley cuyo objetivo es mejorar la regulación de las *nonprofits*.

El primero de los cambios recientes en leyes estatales relativo al gobierno de las *charities*, fue la adopción en 1992, de una nueva norma sobre inversión ("*Prudent Investor Rule*") como una parte del "*Restatement (third) of Trusts*", sección 227¹². Esta norma es exigida actualmente en 36 Estados.

En 2000, la *National Conference of Commissioners on Uniform State Laws* elaboró el *Uniform Trust Code* (se trataba de una propuesta de código o ley sobre *trusts*), adoptado actualmente por 19 Estados.

Otras de las revisiones que actualmente se están llevando a cabo son la de la *Model Nonprofit Corporations Act* y la *Uniform act for the Supervision of Charitable Trusts*¹³.

El contenido del conjunto de propuestas formulado, lo podemos agrupar en:

a) *Propuestas para modificar las leyes relacionadas con el gobierno de las charitable organizations.*

Actualmente los Estados de Massachussets, New Hampshire y California son los únicos Estados que obligan a las *charities* a ser auditadas. En los dos primeros la única excepción son las entidades religiosas y en California, la excepción se extiende a las entidades religiosas, las *cemetery corporations*, instituciones educacionales e instituciones médicas.

Las *charities* que solicitan fondos del público en general, tienen que ser auditadas o cuentan con algún requisito relativo a auditoria en 19 Estados.

12.- La *Uniform Prudent Investor Act* puede consultarse en: <http://www.law.cornell.edu/uniform/vol.7.html#pruin>

13.- Se trata de propuestas de leyes que se realizan en muchos casos por colegios profesionales que inspiran la elaboración de leyes en los distintos Estados, los cuales pueden asumir de forma total o parcial su contenido. Estos modelos actúan a modo de propuesta armonizadora. Véase M. Fremont-Smith, *Governing Nonprofit Organizations...*, ob. cit., pp. 311 y ss.

Por otra parte, Estados como California, Maine, New Hampshire, Dakota del Norte y Vermont establecen que sus administradores tienen que ser independientes. En todos ellos, menos en New Hampshire, la independencia se define en términos de retribución, es decir, se consideran sujetos vinculados a la *nonprofit* aquellos que cobran cualquier retribución de ella.

Uno de los temas actualmente debatidos de mayor importancia en relación con el gobierno de estas entidades, es la posibilidad de asignar a los miembros del órgano de administración distinto grado de responsabilidad, en relación directa con las funciones que ejercen en la entidad.

La propuesta de *New Model Nonprofit Corporation Act*, prevé que gran parte de los poderes y funciones del órgano de Administración sean delegados a un órgano específico especializado (*designated body*)¹⁴, relevando a determinados administradores de ciertas obligaciones y responsabilidades.

Algunos autores sugieren que se reformen las leyes para permitir la existencia de distintas clases de miembros del órgano de administración, unos miembros con plena responsabilidad de supervisión y otros con funciones específicas, como la financiación o incluso sin otra función distinta a la de aportar su nombre y prestigio a la organización. Uno de los problemas de muchas *charities corporations*, es la falta de formación o de tiempo, de algunos de sus administradores para desempeñar su función.

Otro de los temas debatidos es el relativo al tamaño del órgano de administración. En este caso se habla de número máximo y mínimo. El *Senate Finance Comité* propone que sean quince, como máximo, los administradores. Se trata de número máximo que por otra parte, es propuesto como requisito para la obtención de la certificación de entidad exenta, emitida por el *Internal Revenue Service*¹⁵.

b) *Ampliación de la definición legal de “fines de interés general” (charitable purposes)*

Las *charitable organizations* tienen que perseguir fines de interés general para ser reconocidas como tales y disfrutar del status de entidades exentas desde la perspectiva de la norma fiscal.

Una definición de fines de interés general (*charitable purposes*) la encontramos presente desde los primeros pronunciamientos jurisprudenciales. Aparecen por primera vez recogidos en una ley, en la *Statute of Charitable Uses*, en 1601. De hecho, la actual definición de dichos fines mantiene sorprendente similitud con las formulaciones iniciales.

La *Restatement (second) of trust* (1959), estableció una lista de cinco categorías específicas: lucha contra la pobreza, fomento del conocimiento y de la educación, promoción de la salud, fines gubernamentales o municipales y “otros fines que beneficien a la comunidad”.

14.- Esta propuesta ha sido criticada. En el documento *Principles of the Law of Nonprofit Organizations* se considera más conveniente la regulación actual en virtud de la cual todos los miembros del órgano de administración deben tener la misma responsabilidad.

15.- *Tax-Exempt Reform Proposals*, Senate Finance Committee, 108 th Congress.
<http://www.senate.gov/finance/hearings/testimony/2004test/062204stfdis.pdf>.

En esta norma se establecía que un fin será de interés general, si lo que persigue tiene tanto interés para la comunidad como para permitir que la propiedad sea destinada a ese fin a perpetuidad.

Posteriormente en 2001, las revisiones a la *Restatement of Trust* añadieron a lo anterior, la siguiente frase “y justifica otros privilegios especiales que son típicamente permitidos a los *charitable trusts*”¹⁶.

No hay unos estándares permanentes y generales para determinar qué fines son los que realmente presentan un interés social para la comunidad, ya que los intereses de la comunidad varían según el sitio y el lugar.

La tendencia actual es hacia la liberalización y ampliación de fines¹⁷.

c) *Ampliación de los derechos de los donantes para modificar los términos o condiciones de la donación*

Según el *common law*, los donantes no pueden modificar los términos de sus donaciones ni eliminar restricciones, que ellos hayan establecido cuando efectuaron la donación, a menos que, expresamente ellos establecieran otra cosa en aquél momento.

El Informe del *American Law Institute (ALI)*, *Principles of nonprofit Law*¹⁸ considera que las restricciones pueden ser eliminadas o modificadas de acuerdo con el procedimiento previsto en el negocio jurídico en virtud del cual se realizó la donación, según lo previsto en la *Uniform Management of Institutional Funds Act* (adoptada en todos los Estados, excepto en Alaska, Arizona, Pensilvania y Dakota del Sur) o mediante un procedimiento judicial con la participación del donante, si así se previó.

El documento de la ALI considera que un incumplimiento respecto al objeto de la donación bajo determinadas circunstancias, puede obligar a que sea devuelto al donante o en su caso, a sus herederos¹⁹.

Se han dado algunos casos, relativamente recientes, en los que los donantes han intentado obligar al cumplimiento de los términos de su donación basándose en una teoría contractual de los *trusts* o en las condiciones o términos específicos de sus donaciones, obteniendo finalmente la reversión de los bienes o su equivalente, como consecuencia del incumplimiento de contrato o de un enriquecimiento injusto.

16.- *Restatement (Third) of Trusts*, secc. 28 (a), 2003.

17.- En 2006 se aprobó *The Charities Act* en Gran Bretaña. Esta ley contiene la primera definición legal general de “fines de interés general”. Según la ley un fin es considerado de interés general si cumple dos criterios. El primero es que debe encontrarse dentro de una o más de las descripciones de *charity* establecidas en la ley y en segundo lugar, debe ser “for the public benefit”. Este último requisito es nuevo. En la legislación anterior existía la presunción de que luchar contra la pobreza y fomentar la educación eran fines de interés general, sin embargo con la nueva ley se elimina la presunción.

18.- Section 430 (b) (1). Preliminary Draft No. 3, 2005.

19.- Section 425.

La aceptación judicial de este enfoque supondrá aumentar el grado de control del donante y un cambio respecto a la legislación vigente.

d) *Liberalización de la doctrina del Cy Pres and deviation*

La doctrina *Cy Pres* ha formado parte del *common law* desde la Edad Media según la cual, si las condiciones de una donación no pueden ser cumplidas en los términos inicialmente previstos, el tribunal competente puede modificarlos para garantizar que la donación siga siendo útil para la sociedad. Podría tratarse por ejemplo, del supuesto de imposibilidad de cumplimiento de los fines por inexistencia de destinatarios.

Hasta el 2000, los tribunales construyeron una doctrina con importantes limitaciones, exigían que quedara demostrado en primer lugar, que el donante, cuando efectuó la donación, perseguía un fin de interés general y que el nuevo fin, se hallaba próximo al inicialmente establecido.

A partir de esa fecha, algunos jueces empezaron a hacer una interpretación de los fines en sentido amplio, expresando mayor preocupación por las necesidades de la sociedad, que por los deseos en muchos casos limitados de los donantes.

En la *Restatement (Third) of trust*, en 2003 se liberalizó la doctrina, añadiéndose las condiciones bajo las cuales podía ser aplicada: El fin tenía que devenir ilegal, impracticable o imposible de conseguir. El fin alternativo debería ser el que “razonablemente se aproxime al fin designado”²⁰.

En 2005 se incorporó al *Uniform Trust Code*, sección 413, la formulación de la doctrina del *Cy Pres*²¹. En esta nueva formulación se elimina la distinción que se había hecho en el *common law* entre *cy pres doctrine* y la doctrina de la denominada “*deviation*”.

La doctrina de *Cy Pres* también se aplica en algunos Estados en procesos de disolución de *charitable corporation*, a la hora de destinar los bienes de la entidad disuelta.

A efectos prácticos, tiene gran importancia la previsión del *Internal Revenue Code* sección 501 (c) (3) de que se incorpore en el documento en el que se regule el gobierno de la entidad, que en caso de disolución o extinción, los activos deben ser distribuidos a otras organizaciones también exentas del Impuesto federal sobre Sociedades. El requisito previsto en la norma fiscal ha tenido una impor-

20.- *Restatement (third) of Trusts, section 67 (2003).*

21.- “If a charitable purpose becomes unlawful, impracticable, impossible to achieve or wasteful:

(1) the trust does not fail, in whole or in part;

(2) the trust property does not revert to the settlor or the settlor’s successors in interest; and

(3) the court may apply *cy pres* to modify or terminate the trust by directing that the trust property be applied or distributed, in whole or in part, in a manner consistent with the settlor’s charitable purposes” (*Uniform Trust Code, sec. 413 (a) (amended 2005).*)

tante influencia sobre todo en aquellos Estados en los que no se prevé esta exigencia por parte de la norma sustantiva estatal. La norma fiscal es, este caso, la que obliga a destinar los bienes de la *charitable organizations* disuelta, a una entidad también exenta, sin que ello quiera decir que cumpla los mismos fines.

e) *Ampliación y mejora de la exigibilidad de las normas por parte de los Estados*

Solamente ocho Estados exigen a las *charitable corporations* y a los *charitable trusts*, los dos tipos de *charitable organizations* más comunes, su registro y la presentación anual de informes financieros al Fiscal General.

En los últimos años han sido numerosos los intentos de ampliar las funciones del Fiscal General en distintos Estados y de establecer, con carácter obligatorio, para algunas entidades la auditoría o la presentación de determinados informes. Sin embargo, la mayoría de estos intentos no han prosperado. En algunos casos se ha tratado de incorporar en la norma estatal, las mismas exigencias previstas en el *Internal Revenue Code*, para estas entidades.

De 1996 a 2000, veinticinco Estados han promulgado normas para regular la transformación de entidades sin fines lucrativos, en entidades lucrativas. Estas normas constituyen una respuesta a las numerosas transformaciones en las que los activos han sido vendidos por debajo del valor de mercado a sujetos vinculados, pasando los bienes a manos privadas, en vez de continuar afectos a fines de interés general.

En las propuestas del *Senate Finance Committee*, a pesar del hecho de que las competencias de los Estados para regular las transformaciones son muy limitadas, se recoge la conveniencia de que dichas competencias se transfieran de los Estados al *Internal Revenue Service* (Fremont-Smith 2004: 32).

Con esta propuesta se pone de manifiesto el problema de la falta control por parte de los Estados y la necesidad por una parte, de que sea la norma fiscal la que establezca requisitos uniformes en todos los Estados, y por otra, de que sea el *Internal Revenue Service* quien exija el cumplimiento de la norma.

4.- Propuestas y modificaciones normativas en la legislación federal

Tradicionalmente, las propuestas de revisión del *Internal Revenue Code* (ley tributaria federal) han sido lideradas por el Departamento del Tesoro Americano aunque, en algunos casos, ha sido el *Senate Finance Committee* quien ha asumido esta responsabilidad. En 2006, el *Minority Staff of the Finance Committee*, (una subcomisión del Comité de Finanzas del Senado) realizó un informe titulado "Investigation of Jack Abramoff's Use of Tax-Exempt Organizations"²².

Durante el mismo periodo, el *Ways and Means Committee*²³ también se centró en hospitales y otras entidades relacionadas con servicios sanitarios. Los temas abordados fueron, en qué medida las *charitable organizations* estaban prestando servicios de interés general y, teniendo en cuenta que éstas prestaban la práctica totalidad de sus servicios a cambio de una retribución, en qué se diferenciaban de las entidades con ánimo de lucro.

La tercera fuente de propuestas de reforma del *Internal Revenue Code*, ha sido la *Join Committee Taxation*²⁴.

En 2005 el presidente de dicha comisión pidió al sector de las *nonprofit organizations* que diera respuesta a las propuestas presentadas, por lo que el sector constituyó una comisión integrada por expertos. Esta comisión elaboró un informe provisional en marzo de 2005, un informe final en junio de 2005 y un informe suplementario en junio de 2006²⁵. Esta Comisión al mismo tiempo se erigió como comisión especial para la autorregulación del sector²⁶.

Las recomendaciones específicas de los grupos anteriores se pueden sintetizar en las siguientes:

a) *Regulación de la autocontratación por personas vinculadas a las public charities: Las normas sobre "Excess benefit" del Internal Revenue Code sección 4958*

Una de las prohibiciones más importantes en la regulación fiscal relativa a las *charitable organizations* es la relativa a la obtención de beneficio directo o indirecto por parte de los sujetos que tie-

22.- *Minority Staff of Senate Committee on Finance, 109 th Congress, Investigation of Jack Abramoff's use of Tax-Exempt Organizations.*

23.- Este Comité está adscrito a una de las dos cámaras del Congreso norteamericano, *The house of Representatives*. Dicho Comité es el que elabora las propuestas o proyectos de ley en materia tributaria.

24.- Se trata de un Comité que asiste a los miembros del Congreso integrado por profesionales (abogados, economistas, etc.) y que está al servicio de los dos comités con competencias importantes en materia tributaria y financiera: *The Ways and Means Committee* y *The Senate Finance Committee*.

25.- Todos estos documentos están disponibles en <http://www.nonprofitpanel.org>

26.- Véase *Panel on the Nonprofit Sector, New Committee to Advise the Panel on the Nonprofit Sector on Self Regulation* (<http://www.nonprofitpanel.org>).

nen una situación de poder o pueden influir en la toma de decisiones de la entidad. Se trata de evitar que el carácter de *nonprofit organizations* (entidad que no distribuye beneficios) se vea desvirtuado por la obtención de un beneficio económico directo o indirecto, por parte de los sujetos que gestionan la entidad .

De manera que se considera que existe “*excess benefit transaction*” (exceso de beneficio en una transacción) cuando en cualquier operación económica, se conceda un beneficio económico, directa o indirectamente, por parte de una entidad exenta a una “*disqualified person*” (persona que tiene poder para influir de forma sustancial sobre la entidad), existiendo; siempre y cuando el valor del beneficio económico que obtiene esa persona supere el valor del beneficio económico recibido por la entidad, la diferencia es lo que se le conoce como “exceso de beneficio”(FISHMAN, J.J. y SCHARWZ, S: 2007: 487-497).

La ventaja o beneficio económico se calcula comparando el valor de lo recibido por la entidad con el valor de lo recibido por la persona con quien ha realizado la operación económica.

Las “*intermediate sanction rules*” son la consecuencia de estas transacciones. Se trata de una sanción para el sujeto que se ve beneficiado por dichas operaciones y para aquellos directivos o administradores de la entidad que realizan la transacción.

Son sanciones previstas por una ley tributaria, estructuradas como impuestos sobre el consumo (*excise taxes*).

En el supuesto en que se realicen estas operaciones, la entidad no pierde el estatus de exenta. Los sancionados son los auténticos partícipes de la transacción: el tercero beneficiado y el representante legal de la entidad.

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

El *Senate Finance Committee* en 2004, recomendó sustituir las normas sobre “*excess benefit*” por prohibiciones relativas a autocontratación, en los términos en los que previstos para las *private foundations*²⁷. A estas entidades se les prohíbe la realización de transacciones u operaciones económicas con sujetos vinculados. En caso de incumplir la prohibición se prevén sanciones.

27.- *Internal Revenue Code, section 4941.*

b) *Las reformas propuestas por el Staff of the Senate Finance Committee 2004, la Pension Protection Act de 2006.*

El informe del *Senate Finance Committee* además de proponer modificaciones en numerosas normas relativas al gobierno de las *nonprofits*, se proponía otorgar al *Internal Revenue Service*, a los tribunales federales, y al público en general, el derecho a demandar a las instituciones y a sus gestores, por incumplimiento de las normas federales.

Por otra parte, dicho informe centra parte de sus propuestas, en la necesaria revisión de los requisitos que deben cumplir para disfrutar del estatus de exentos, los hospitales, así como otras entidades que se financian básicamente mediante el cobro de los servicios prestados. La clave está en la clarificación de aquellos aspectos que distinguen a estas entidades, de otras entidades con ánimo de lucro que prestan los mismos servicios. Por ello se propone una revisión de los preceptos de *Internal Revenue Code* relativos a la obligatoriedad de los hospitales de prestar servicios de beneficencia a personas sin recursos económicos y de prestar servicios que benefician a la comunidad en general.

En agosto de 2006, se promulgó la *Pension Protection Act*. Esta ley asumió muchas de las propuestas formuladas; contiene normas que afectan a las *charities* y a los donantes. Entre otras medidas, establece para las entidades cuya cifra de negocios no supere 25.000\$ anuales, entidades que no tenían que presentar declaración anual, la obligación de presentar una declaración anual de las relaciones con terceros e información financiera básica²⁸. También incrementa los porcentajes de las sanciones para *public charities* y *private foundations*²⁹. Incluye nuevas normas para donaciones de *tangible personal property*³⁰ (bienes muebles) y nuevos requisitos para las *credit counseling organizations*³¹.

Los cambios más importantes de esta ley afectan a dos tipos de *charities*: los *donors advised funds* (entidades respecto a las que se han producido abusos) y las *supporting organizations* descritas en la sección 509 (a) (3) del *Internal Revenue Code*. La Ley extiende la aplicación del “*excess benefit transactions*” a ciertas transacciones entre ellas y sus donantes y otros terceros. También se añaden nuevos requisitos diseñados para incrementar la responsabilidad de ciertas *supporting organizations* respecto a las *public charities* que financian³².

Finalmente, esta ley contiene una norma solicitada por los distintos participantes de este proceso global de revisión, se trata de permitir al *Internal Revenue Service* intercambiar información con las instituciones estatales correspondientes acerca de *charities* que han infringido las previsiones del *Internal Revenue Code*³³.

28.- *Pension Protection Act, 2006, section 1223.*

29.- *Pension Protection Act, 2006, section 1212.*

30.- *Pension Protection Act, 2006, sections 1218-1219.*

31.- *Se trata de entidades que prestan servicios de asesoramiento financiero. Estas entidades pueden ser sin ánimo de lucro y como tales gozar de la exención prevista en la sección 501 del Internal Revenue Code. Se regulan en la Pension Protection Act, 2006, section 1220.*

32.- *Pension Protection Act, 2006, sections 1231-1235, 1241-1245.*

33.- *Pension Protection Act, 2006, section 1224.*

Otras recomendaciones del *Senate Finance Committee* son los siguientes: obligatoriedad de presentaciones electrónicas, incrementar los fondos del *Internal Revenue Service* para combatir el fraude fiscal, clarificar los términos de un estudio fiscal de las Iglesias, incrementar las sanciones a ciertas *charities* dedicadas a *lobbying* y a actividades electorales y aumentar la transparencia de ciertas transacciones³⁴. Muchas de estas propuestas han sido incorporadas en nuevas normas.

Entre otras propuestas pendientes en este momento al no haber sido incluidas en las reformas legislativa de los últimos años encontramos, la mejora de los formularios que deben presentar las *charities*, Form 990 y Form 990-PF, auditorías obligatorias, prohibiciones de pago de compensación a *trustees* y directores y límites en las cantidades reembolsadas por gastos de viajes o el hecho de limitar a un mínimo de tres y un máximo de 15 administradores los órganos de administración de las *charities*.

5.- La reacción del sector de las Nonprofit Organizations

El origen de la reacción organizada del sector se encuentra en la iniciativa del senador Max Baucus, presidente del Senate Finance Committee, quien envió una carta a la entidad *Independent Sector*³⁵, en la que animaba a dicha organización a constituir un grupo independiente de líderes del sector, para que estudiara y recomendara acciones en aras a fortalecer el gobierno de estas instituciones, una conducta ética y la responsabilidad de las *public charities* y de las *private foundations*.

En Febrero de 2005, el denominado *Panel on nonprofit organizations* presentó el ya citado en este artículo, informe provisional al *Senate Finance Committee*³⁶ y en junio se presentó el informe definitivo³⁷.

En este último informe se plantearon los problemas relativos a quince temas distintos, formulándose para cada uno de ellos recomendaciones para el Congreso y para las *charitable organizations*.

Algunas de las recomendaciones del sector plasmadas en los mencionados documentos han sido recogidas en normas legales, otras quizás lo sean en un futuro, pero una de las mayores aportaciones del trabajo realizado es la "autorregulación" del sector de las *nonprofit organizations*, mediante nuevas recomendaciones y principios que deben ser asumidos por las distintas instituciones.

34.- Véase *Staff of Senator Commission on Finance, 108 th. Congress, "Tax Exempt Governance Proposals: Staff Discussion Draft (2004), disponible en <http://www.senate.gov/finance/hearings/testimony/2004test/062204stfdis.pdf>.*

35.- Se trata de una *nonprofit organization* integrada aproximadamente por 500 *public charities, foundations* y *corporate philanthropy programs*. Representa a miles de grupos de *charities* en cada Estado.

36.- *Interim Report presented to the Senate Finance Committee, Panel on the Nonprofit Sector, March 1, 2005 (<http://www.nonprofitpanel.org>).*

37.- *Strengthening, Transparency, Governance, Accountability of Charitable Organizations. A Final Report to Congress and The Nonprofit Sector, Panel on the Nonprofit Sector, June 2005 (<http://www.nonprofitpanel.org>).*

Pasamos a describir los quince aspectos que han sido considerados clave en el momento actual por los representantes del sector y que por lo tanto deben ser objeto de revisión y reforma en algún sentido³⁸:

1º Reforzar los medios económicos con los que cuenta el *Internal Revenue Service* y los Estados, para supervisar el cumplimiento de las normas y mejorar la comunicación entre Estado federal y los Estados federados.

2º Mejorar los canales de información, obligar a aportar información a entidades que actualmente no tienen obligación de presentar declaración anual y exigir, bajo la amenaza de sanción, información precisa y completa.

3º Revisión periódica del estatus de entidad exenta. Actualmente no hay previsto un mecanismo de comprobación o control periódico para determinar si la entidad sigue o no cumpliendo con los requisitos para disfrutar de la condición de entidad exenta. Se considera que con la declaración anual prevista no es suficiente para ejercer de forma efectiva este control.

4º Preocupación por la información financiera disponible para administradores, legisladores y público en general. Recomendaciones relacionadas con la obligación de auditoría.

5º Transparencia en la presentación de los datos. Respecto a este tema se formula una recomendación al sector. No hay propuesta normativa.

6º Regulación de los *donor-advised funds* para evitar que constituyan un foco de fraude³⁹.

Son muchas las recomendaciones que hace el sector al Congreso en esta materia, entre otras, podemos destacar las siguientes: a) Definir legalmente los *donor-advised funds*, identificándolos como fondos segregados o un patrimonio separado que pertenece y es controlado por una *charity* con derecho a deducciones fiscales por sus aportaciones; b) cada *charity* debería distribuir a través de sus fondos un mínimo de un 5% de la suma de todos los activos de los balances de sus fondos.

Otra de las recomendaciones dirigida en este caso al *Internal Revenue Service* es que las *charities* que tengan *donor-advised-funds* aporten en el modelo 990, información sobre todos sus fondos, valor agregado de sus activos al final del ejercicio fiscal, así como el conjunto de sus contribuciones a los fondos realizadas durante el ejercicio.

38.- *Strengthening, Transparency, Governance, Accountability of Charitable Organizations...*, ob. cit., pág. 39.

39.- Existe una especial preocupación por el uso fraudulento de estos fondos respecto a los que no existe una regulación global. En el informe se indica que el donante se reserva el derecho a asesorar a las *charity* respecto a la distribución de los fondos con el problema de que en algunos casos, los donantes recomiendan distribuciones dirigidas a beneficiarse ellos mismos o sus familiares. A ello se suma el hecho de que algunos activos, por cuya donación el donante ha disfrutado de la deducción en el impuesto sobre la renta, quedan aparcados no destinándose a ningún fin de interés general durante largos periodos de tiempo.

7º Evitar que las *supporting organizations* constituyan una vía de fraude fiscal al permitir que los donantes obtengan mediante ellas beneficios particulares. También respecto a estas entidades se recomienda incrementar la información que se aporta al *Internal Revenue Service* relativa al tipo de ayuda que prestan a las entidades financiadas y cómo esa ayuda contribuye a la realización de los fines de interés general de la entidad financiada.

8º Impedir que *charitable organizations* participen en operaciones fraudulentas. En este sentido se recomienda la elaboración de leyes que contemplen sanciones específicas para estas entidades y la obligación de aportar información. Respecto a las propias organizaciones se les recomienda trabajar de forma conjunta con el *Internal Revenue Service* para que sepan cuándo una transacción puede ser potencialmente abusiva y poner en peligro la organización.

9º Aclarar determinados aspectos relacionados con las donaciones no dinerarias, fundamentalmente relacionados con la valoración de los bienes.

10º Prohibir excesivas retribuciones a los miembros de los órganos de administración. Debajo de esta recomendación se encuentra la prohibición de distribución de beneficios y de la obtención de beneficios particulares por parte de las personas que están vinculadas, es decir, que pueden ejercer influencia en la entidad.

11º Prohibir las retribuciones excesivas a directivos no justificadas. Existe una preocupación relativa a si la regulación actual relativa a qué se entiende por excesivas retribuciones, es suficientemente clara y si las sanciones previstas en caso de ser incumplida la prohibición, son lo suficientemente disuasorias para evitar estos pagos.

12º Mayor control sobre determinados gastos como son los gastos de viaje de quienes trabajan o administran estas organizaciones. Entre las recomendaciones al IRS está la del control de aquellos gastos de viajes no permitidos y aquellos que deben considerarse ingresos a efectos del impuesto sobre la renta de aquél al que se le pagan.

13º Revisión de aspectos como la estructura, tamaño, composición e independencia de los órganos de administración.

14º Mayores controles relacionados con la contabilidad y auditoría. En el informe se considera la necesidad de que existan personas con formación contable en los órganos de administración y que se sometan a auditorías voluntarias aquellas entidades a las que no se le exija la ley.

15º Aportar mayor información tanto a los posibles afectados como a la Administración acerca de situaciones en las que se plantean conflictos de intereses entre las organizaciones y los administradores y beneficiarios.

6.- Una nueva propuesta que limita la deducción por donativos

Una de las propuestas de los planes presupuestarios del gobierno de Barak Obama, que van desde 2010 hasta 2019,⁴⁰ afecta directamente a la deducción por donaciones que disfrutaban en el Impuesto sobre la Renta los donantes personas físicas. Se trata de una deducción en la base imponible del importe donado para aquellos contribuyentes que apliquen el sistema de “*itemized deductions*”, es decir, apliquen de forma individualizada las deducciones a las que tienen derecho en vez de una cantidad global para la cual no se requiere justificación.

En concreto, la medida propuesta por el Presidente Obama que se pretende entre en vigor en 2011, limita el importe deducible en la base imponible, para los contribuyentes que tributen en los tramos más altos de la tarifa del impuesto. Se trata de una de las medidas de incremento del ingreso, vía reducción de beneficios fiscales, con las que el Gobierno norteamericano pretende reforzar las arcas estatales, para hacer frente, al debatido nuevo plan de sanidad pública.

Según el *Chronicle of Philanthropy*⁴¹, la propuesta afectaría a familias que tengan ingresos superiores a 250.000 \$ (declaración conjunta) o 200.000 \$ (declaración individual). En vez de obtener un ahorro de 33 o 35 centavos por cada dólar donado, como ocurre ahora, estos contribuyentes se ahorrarían solo 28 centavos⁴².

A ello hay que unir que en las medidas propuestas se incrementan los impuestos para los contribuyentes más ricos. En 2011 pasarán de pagar por los mismos ingresos, de un 33% o un 35% a un 36 o un 39.6%.

La solución que técnicamente se pretende adoptar, es limitar a un 28% del importe donado, el ahorro fiscal que conlleva la donación, para aquellos sujetos que aplican el sistema de deducciones pormenorizadas. El límite sólo operará cuando el tipo de gravamen del donante supere ese 28%.

El anuncio de la medida ha provocado todo tipo de reacciones, muchas de ellas en contra al considerar que la medida propiciará un descenso en el importe y número de donaciones⁴³.

40.- Véase la propuesta formulada para el presupuesto fiscal de 2010 en <http://www.whitehouse.gov/omb/budget/> (consultada en junio de 2009).

41.- Véase en <http://philanthropy.com>. Esta página web es la que publica el *Chronicle of Philanthropy*. La noticia sobre el contenido del nuevo presupuesto la publicó el 26 de febrero de 2009.

42.- Según el *Washington Times*, Mr. Obama espera recaudar con esta medida 179,8 billones de dólares a lo largo de 10 años (*The Washington Times*, Friday, february 27, 2009).

43.- Pueden consultarse numerosas páginas en internet en las que se recogen opiniones sobre la medida propuesta. Entre otras: <http://philanthropy.com>; <http://thenewstate.com>.

A favor de la medida, se argumenta que se prevé un crecimiento económico que favorecerá a las *charitable organizations* y que si bien, puede que disminuyan las donaciones de grandes fortunas, ese descenso se compensará con un mayor número de donaciones y con un ambiente económico más favorable para la realización de actividades económicas por parte de estas entidades.

Por otra parte, se argumenta que necesidades que actualmente son cubiertas por *charitable organizations*, pasarán a ser cubiertas por el Estado. Se pretende sustituir la contribución que actualmente viene realizando el Estado, vía reconocimiento de beneficios fiscales al donante, por la acción directa de aquél. A ello se une el hecho de que se pretende contener la subida de los tributos estatales.

Subyace como tema de fondo un cambio en el sujeto que decide a dónde deben destinarse determinados fondos; el poder de decisión que de forma casi omnicomprensiva venía siendo detentado por la sociedad civil parece querer ser compartido por el Estado. Hasta ahora los contribuyentes eran quienes decidían, mediante sus donaciones a qué fines se destinaba su dinero y qué entidades debían gestionarlo, con la propuesta presentada, se pone de manifiesto la intención del Estado de decidir, aunque sólo sea en materia sanitaria, a dónde destinar los fondos y cómo gestionarlos.

7.- Conclusiones

1ª En los últimos diez años estamos asistiendo a un proceso de revisión y modificación de la regulación de las *charitable organizations* en EEUU. El detonante de dicho proceso fue la denuncia pública realizada por los medios de comunicación de la existencia de abusos económicos por parte de los administradores de estas entidades y de la utilización de dichas entidades con fines fraudulentos.

2ª La cuestión de fondo que se plantea en todo este proceso es qué justifica que estas entidades disfruten de importantes beneficios fiscales, en qué medida se diferencian de las entidades lucrativas.

3ª Han sido muchos los agentes que han participado en este proceso mediante la propuesta de modificaciones normativas. El propio sector ha reaccionado elaborando sus propios principios y propuestas.

4ª Las modificaciones normativas se han producido tanto a nivel estatal como federal.

5ª Las propuestas de reforma se han dirigido al Congreso, al *Internal Revenue Service* y a las propias entidades a los que se les invita a la autorregulación acorde con prácticas éticas.

6º Desde el propio sector, han sido cuatro los grandes bloques sobre los que han surgido propuestas: la necesidad de obligar al cumplimiento de las normas y a la transparencia en la información de terceros, reforzar una gestión eficaz de estas entidades, fuerte control financiero y una recaudación de fondos responsable.

7ª De las propuestas de la Comisión de Finanzas del Senado Norteamericano se deduce una especial preocupación por la transparencia en la gestión económica de estas entidades, por su buen gobierno, por evitar refugios fiscales o vías de fraude y por el control y la supervisión del cumplimiento de las obligaciones.

8ª En los últimos meses, el sector vuelve a estar en un momento crítico. En el contexto de crisis poliédrica a la que estamos asistiendo a nivel mundial y en concreto en EEUU, el Gobierno de Barack Obama ha propuesto para 2011, una reforma que limita la deducibilidad de determinadas donaciones. La propuesta consiste en establecer un límite en la cantidad a deducir por el donante en su impuesto sobre la renta y sólo afecta a donantes con elevada capacidad económica.

Las reacciones no se han hecho esperar; por una parte, se ha generado una reacción en contra ante el posible efecto desincentivador de esta medida para las grandes fortunas, lo que no deja de ser una incertidumbre más, en un contexto de cambios profundos; por otra parte, el esperado crecimiento económico norteamericano en los próximos años, así como otras medidas que tratan de compensar a los donantes de la limitación anterior, invita a pesar que la financiación privada del sector filantrópico norteamericano en los próximos años, no va a disminuir.

Bibliografía

- ANDREWS, W. D. (1972): "Personal Deductions in an ideal Income Tax", *Harvard Law Review*, nº 86, pp. 309-375.
- FISHMAN, JAMES J. & SCHWARZ, S. (2007): *Nonprofit organizations. Cases and materials*, University Case book series. New York.
- FREMONT-SMITH, M. (2004): *Governing nonprofit organizations, Federal and State Law and Regulation*, Belknap-Harvard, Cambridge (Massachusetts).
- GRAETZ, M. J. & SCHENK, D. H. (2005): *Federal Income Taxation. Principles and policies*, Foundation Press, New York.
- GAUL, G. M. & BOROWSKI, N. A. (1993): *Free Ride: The tax exempt Economy*, Andrew McMeel, Kansas city.

- HOPKINS, B. R. (2007): *The Law of Tax-Exempt Organizations*, John Wiley and sons, New York.
- MONTERO, M. (próxima publicación): “La regulación de las entidades sin fines lucrativos en Estados Unidos. Especial referencia a su tratamiento fiscal”, *Crónica Tributaria*.
- PHELAN, M. E. & DESIDERIO, R. J. (2003): *Nonprofit organization Law and Policy*, Thomson-West, New York.

INFORMES Y PÁGINAS WEB CONSULTADAS

- Iterim Report presented to the Senate Finance Committee*, Panel on the Nonprofit Sector, March 1, 2005, <http://www.nonprofitpanel.org>.
- Investigation of Jack Abramoff’s use of Tax-Exempt Organizations*, Minority Staff of Senate Committee on Finance, 109 th Congress.
- Principles for Good Governance an Ethical Practice. A guide for Charities and Foundations*, Panel on the Nonprofit Sector, October 2007, <http://www.noprofitpanel.org>.
- Strengthening, Transparency, Governance, Accountability of Charitable Organizations*. A Final Report to Congress and The Nonprofit Sector, Panel on the Nonprofit Sector, June 2005 (<http://www.nonprofitpanel.org>).
- Tax Exempt Governance Proposals: Staff Discussion Draft (2004)*, Staff of Senator Commission on Finance, 108 th. Congress.
<http://www.senate.gov/finance/hearings/testimony/2004test/062204stfdis>.
- <http://www.whitehouse.gov/omb/budget/>
- <http://philantropy.com>
- <http://thenewstate.com>
- <http://www.law.cornell.edu/uniform/vol.7.html#pruin>