

El acceso de las fundaciones al régimen fiscal privilegiado de las entidades no lucrativas: propuestas para su reforma

Esteban Palacios Ronda¹ 

Recibido: 18 de noviembre de 2021 / Aceptado: 20 de enero de 2022 / Publicado: 18 de febrero de 2022

Resumen. La consecución de fines de interés general no es una tarea monopolizada por el Estado, sino que “*se armoniza en una acción mutua estado-sociedad*” (STC 18/1984) que precisa de un marco normativo adecuado, fiscalmente materializado en la Ley 49/2002 de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas, la cual establece los requisitos para que, en particular, las fundaciones, puedan acceder al régimen fiscal privilegiado en ella contenido.

Sin embargo, las deficiencias de técnica legislativa que presenta esta norma, la interpretación que de ella efectúa la DGT, -a través de un filtro de desconfianza hacia la sociedad civil- y su falta de acomodo, tras casi veinte años desde su promulgación, a la realidad de sus destinatarios, limitan la eficacia de dicha ley.

A través del estudio de los citados requisitos, pondremos de relieve la traducción práctica que estas deficiencias tienen en la actuación de las fundaciones y, en aras de una futura reforma de la ley, apuntaremos soluciones encaminadas a su dinamización, buscando siempre un necesario equilibrio entre el estímulo al mecenazgo y el control del riesgo que supone un régimen tributario susceptible de ser utilizado con fines espurios.

Palabras clave: Tercer Sector; Tributación; Administración; Interés general; Incentivos.

Claves Econlit: B55; H30; K34; L31.

[en] Access of foundations to the privileged tax regime of non-profit organisations: proposals for its reform

Abstract. Accomplishing objectives of general interest is not a task exclusive to the State but “*is harmonised in a mutual state-society action*” (STC 18/1984) where an adequate regulatory framework, in accordance with Law 49/2002 of the Tax Regime of non-profit organisations, is essential in which certain requirements are established to enable foundations, in particular, to access the privileged tax regime it offers.

However, the deficiencies in the legislative technique that this regulation presents, the interpretation that the DGT makes of it -based on a position of mistrust towards civil society- and its limited adaptability means that, despite its promulgation over almost twenty years, in the eyes of interested parties this law has little to offer in way of support.

Through the study of the aforementioned deficiencies, we highlight the practical translation of these and the impact they have on the performance of the foundations. Also, in support of any future reform of the law, we point out solutions aimed at its revitalisation, while always seeking to maintain the necessary balance between the encouragement of patronage and control of the risk that the tax regime may be abused.

Keywords: Third Sector; Taxation; Administration; General interest; Incentives.

Sumario. 1. Introducción. 2. Persecución de fines de interés general. 3. Destino de sus rentas e ingresos. 4. Ejercicio de actividades económicas. 5. Destinatarios de la actividad fundacional. 6. Gratuidad del cargo de patrono. 7. Destino de su patrimonio en caso de disolución. 8. Inscripción registral. 9. Obligaciones formales. 10. Conclusiones. 11. Referencias bibliográficas.

Cómo citar. Palacios Ronda, E. (2022) El acceso de las fundaciones al régimen fiscal privilegiado de las entidades no lucrativas: propuestas para su reforma. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 140, e80508. <https://dx.doi.org/10.5209/reve.80508>.

1. Introducción

El Informe de la Asociación Española de Fundaciones (2020) -tras subrayar el “*comportamiento virtuoso en relación con el empleo total de la economía*” de estas entidades, su contribución a la satisfacción de necesidades de diversos colectivos y su carácter canalizador del capital del voluntariado- cuantifica la dimensión agregada de beneficiarios directos netos estimados de las fundaciones españolas en 43,71 millones de beneficiarios en 2019, multiplicándose su número por 2,45 entre 2008-2019, “*lo que nos indica el relevante*

¹ Universidad de Valencia, España.
Dirección de correo electrónico: esteban.palacios@uv.es.

papel del sector fundacional a la hora de hacer frente al conjunto de necesidades sociales y económicas derivadas de la doble recesión experimentada en España en los años 2008 y 2009 y la posterior expansión hasta 2019 lastrada por una austeridad presupuestaria que ha generado nuevas y mayores necesidades sociales tanto en términos cuantitativos como cualitativos” (Sosvilla, Rodríguez y Ramos, 2020: 46).

Ahora bien, la persecución de fines de interés general, mediante la canalización de las actividades y recursos de las fundaciones a la satisfacción de necesidades públicas, exige, en lógica correspondencia, un tratamiento fiscal privilegiado.

La vigente Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en lo sucesivo, LRF-ENL) establece un régimen fiscal especial al que pueden acogerse aquellas entidades que, cumpliendo los requisitos establecidos en su artículo 3, opten por él y comuniquen su opción a la AEAT mediante la correspondiente declaración censal, cuya naturaleza, entendemos, es solamente una mera *“comunicación que se hace a la Administración sin ningún efecto constitutivo”* (STSJ de Madrid 255/2017, de 12 de mayo).

Esta Ley 49/2002, *“simple reforma (...) que mantiene en lo esencial el contenido de la 30/94”* (Piñar, 2010: 287) ha patentizado, durante sus casi veinte años de vigencia, determinadas deficiencias de técnica legislativa y de adecuación a las distintas leyes sustantivas, que demandan una pronta reforma.

Siguiendo como criterio metodológico el examen de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la citada ley, pondremos de relieve la traducción práctica que estas deficiencias tienen en la actuación de las fundaciones y apuntaremos soluciones encaminadas a dinamizar un elemento como las fundaciones, esencial en el Tercer Sector. Paralelamente, recordaremos la necesidad de tener en cuenta, en el ámbito sustantivo (prescindiendo en nuestra exposición de la regulación de las comunidades autónomas que han hecho uso de su capacidad normativa) lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (en lo sucesivo, LF) y su reglamento de desarrollo (RD 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal; en lo sucesivo RF).

2. Persecución de fines de interés general

La primera exigencia establecida por la Ley 49/2002 para la aplicación del régimen privilegiado se refiere a su objeto: la persecución de fines de interés general (art. 3.1º). Frente al interés personal o privado, una fundación pretenderá aquél que *“beneficia a un grupo indeterminado de ciudadanos, con independencia de que sea objetivo prioritario o no de las Administraciones Públicas”* (Pedreira, 2003: 89). Como subraya Orejas (2019: 230) *“Fin e interés general constituyen el enlace entre la voluntad del fundador y la voluntad social. El fin es el elemento final y decisivo de la voluntad del fundador, el interés general es la expresión de esa voluntad social”*.

Desde el punto de vista tributario, se trata de un *“requisito reiterativo que nada aporta ya que para que pueda constituirse cualquiera de estos tipos de ENL ha de perseguir necesariamente un fin de interés general... por ello... la Administración tributaria no es competente para pronunciarse sobre si un fin es de interés general. Se trata de una condición previa que ya ha sido resuelta por la Administración encargada de permitir la constitución de una ENL de esta clase”* (Blázquez y Martín, 2012: 52).

Ahora bien, no podemos confundir la necesidad, conceptual, de que el fin perseguido sea de interés general con las actividades realizadas para alcanzarlo, accesorias, cuya determinación corresponde en última instancia a los estatutos de la ENL. Desde el primer momento, la doctrina subrayó lo inadecuado de este planteamiento. Peñalosa (2012: 113) recordó que *“fin de interés general es el objetivo último que la ESFL persigue, mientras que las actividades son los medios a través de los cuales se va a procurar el logro de los fines u objetivos de interés general”*.

La distinción es transcendental en la medida en que la DGT, sin fundamento legal alguno, ha exigido la realización directa de las actividades de interés general, entendiéndolo incumplido este requisito si destina sus ingresos a otras ENL (CV0618/2005, de 14 de abril y CV0062/2006, de 13 de enero).

La cuestión se replanteó en la CV2344/2013, de 15 de julio, relativa a una fundación que *“recibe fondos como consecuencia del arrendamiento de su patrimonio ... y participación en sociedades mercantiles ... (con los que) financia las actividades de un hospital”*. La DGT afirmó que, en la medida en que *“la entidad consultante no destina sus fondos a la realización, de forma directa, ... no cumple los requisitos para poder optar por la aplicación del régimen fiscal”*, afirmando, y esto es lo sorprendente, que ello se produce *“en virtud de lo establecido en el apartado 1º del art. 3 de la Ley 49/2002”*. Insistimos, ningún precepto de la Ley 49/2002 establece este requisito. En palabras de Martín Dégano (2015: 142) se trataba de una desafortunada *“posición extrema que (...) no se sustentaba en argumento alguno”*.

Posteriormente la DGT matizó su criterio. En la CV2106/2015, de 10 de julio, afirmó que *“con carácter general”* la fundación debe realizar de manera directa sus actividades, admitiendo la realización indirecta si se cumplen simultáneamente dos circunstancias: (i) que dicha actividad se realice a través de otras entidades a las que resulte de aplicación la Ley 49/2002 y (ii) que no se efectúe una mera traslación de fondos sino una

labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados.

La Audiencia Nacional (SAN 108/2015, de 1 de octubre), tras recordar que ni la ley sustantiva ni la fiscal exigen que la ENL realice sus actividades de modo directo, afirmó que las fundaciones deben “*perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma*”. En el mismo sentido el TEAC (R.G. 769/2015, de 8 de septiembre de 2016), afirmó también que “*los fines de interés general que debe perseguir una fundación pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta*”.

Incomprensiblemente, la DGT (CV2937/2019, de 23 de octubre) reitera su actitud y aunque permite el destino de los fondos a otras entidades acogidas a la Ley 49/2002, continúa exigiendo, desoyendo los pronunciamientos reseñados, que se lleve a cabo por la entidad una “*labor de seguimiento y control activo en los proyectos seleccionados*”.

De lo hasta aquí expuesto se desprende que una futura reforma de la Ley 49/2002 debe establecer, ya de manera indubitada, la innecesariedad de que una fundación realice sus actividades de modo directo, impidiendo de esta manera nuevas interpretaciones *pro domo sua* por parte de la DGT que pueden producir una pérdida arbitraria del régimen fiscal privilegiado.

3. Destino de sus rentas e ingresos

Tanto la LRF-ENL (art. 3.2º) como la LF (art. 24 LF) permiten que las fundaciones puedan allegar recursos a través del desarrollo de sus actividades, exigiendo como contrapartida que dichas rentas se apliquen (vía gasto o vía inversión) al cumplimiento de sus fines en “*al menos el 70 % de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del Patronato*” (art. 27.1 LF). Con ello se persigue evitar “*la creación de unas nuevas ‘manos muertas’ como las que dieron lugar a las desamortizaciones de mediados del siglo XIX*” (Pedreira, 2003: 92).

Sin embargo, la primera objeción que cabe efectuar a este sistema es la dificultad que plantea el cálculo del citado porcentaje mínimo del 70%. Ex arts. 32.5 RF y 27 LF, hay que partir del excedente fundacional determinado de acuerdo con la contabilidad llevada por la fundación (art. 25 LF). Posteriormente, dicho excedente debe ser corregido mediante los ajustes -bien positivos (gastos contables que no hay que incluir en la base de cálculo) o bien negativos (ingresos contables que no hay que incluir en la base de cálculo)- recogidos en el art. 32 RF.² Nótese que la norma se refiere a ajustes a practicar sobre el resultado contable, no a bases imponibles, por lo que ninguna consecuencia se derivará del hecho de que tales rentas puedan resultar exentas de acuerdo con los arts. 6 y 7 de la Ley 49/2002.

Determinada la base de cálculo mediante el complejo procedimiento meramente apuntado, procede aplicar el reiterado porcentaje del 70%. Para ello habrá que comparar la cuantía resultante con las rentas e ingresos ya destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines fundacionales. En caso de no alcanzar dicho porcentaje, el defecto de dicho porcentaje debe aplicarse en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio (arts. 27.1 LF y 3.2 LRF-ENL).

Sentado lo anterior, la norma no concreta cuándo se entienden obtenidas las rentas e ingresos a aplicar: en el ejercicio en que son exigibles (criterio del devengo) o bien en el de su cobro (criterio de caja). A juicio de Pedreira (2003: 100) debiera seguirse el criterio de caja pues, en otro caso, “*desde el punto de vista de la efectividad del precepto, podría contradecirse su filosofía, que no es otra que la de obligar a destinar las rentas a fines de interés general, al poner en cuestión la propia suficiencia financiera de la entidad por tener que aplicar cantidades que aún no han sido recibidas realmente*”.

Por su parte Blázquez y Martín (2012: 71) consideran que “*no tiene sentido que las ENL estén obligadas a cumplir este requisito antes de que hayan recibido las rentas por medio de las reservas. En algunos casos, incluso, sería necesario acudir a la financiación ajena para poder llevarlo a cabo*”. Sin embargo, continúa la doctrina ahora citada, “*contablemente y, en consecuencia, también fiscalmente, se debería atender al criterio del devengo, pues legalmente constituye la regla general y no existe una previsión específica que disponga lo contrario*”.

Compartiendo estas críticas, entendemos que el problema de fondo radica en la existencia de un plazo para la aplicación o cuanto menos en su insuficiencia, especialmente respecto a aquellas actividades que requieran

² Tales ajustes conciernen, con signo negativo, a la enajenación de la dotación, la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto, las adquisiciones lucrativas que se destinen expresamente por el aportante a incrementar la dotación fundacional y, con signo positivo, a los gastos directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de fines así como -sin establecer la norma criterio alguno- la parte proporcional de los gastos comunes al conjunto de actividades que correspondan a las desarrolladas para el cumplimiento de los fines fundacionales.

para su ejecución de elevados plazos y recursos financieros, por lo que *“debe considerarse la oportunidad de modificar a la baja el límite del 70% y dar mayores grados de libertad en relación con su distribución temporal”* (Pérez Escolar *et al.*, 2016: 324).

En este sentido, el Dictamen del Consejo Económico y Social sobre el Anteproyecto de Ley de la LRF-ENL (Pleno de 25 de abril de 2002) consideró que el establecimiento de esta obligación con carácter general para todas las fundaciones resultaba *“aleatoria, demasiado rígida en función de la naturaleza de las mismas”*. Debiéndose arbitrar la posibilidad de que el Protectorado amplíe el plazo *“con el fin de permitir que las fundaciones que se nutren de ingresos de periodicidad irregular se doten de las reservas necesarias para mantener la actividad fundacional en periodos de menores ingresos”*.

El incumplimiento de este requisito determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes, exclusivamente, al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente junto con los intereses de demora que procedan (art. 14.3 Ley 49/2002). Por ello, una reforma de la ley debe, cuanto menos, simplificar el alambicado procedimiento sobre el que el art. 32 RF calcula el citado porcentaje, así como ampliar el plazo establecido para su aplicación. Se trata de un mecanismo de determinación excesivamente complejo, un *“arte”*, como lo califican Boal y Rúa (2019: 41), de difícil aprehensión por terceros usuarios y sujeto a unos plazos de ejecución que, en no pocas ocasiones, resultan de difícil cumplimiento, máxime en los supuestos de inversiones vinculadas al ejercicio de actividades económicas.

A nuestro juicio, el desarrollo del contenido del plan de actuación (art. 26.2 RF) y de las cuentas anuales, en particular la memoria que integra dichas cuentas (art. 32.8 RF), así como la memoria de actividades que deben elaborar las fundaciones, facilitaría el seguimiento del cumplimiento de sus fines, sin los encorsetamientos apuntados. Por ello, entendemos, procede replantearse la propia existencia tanto del mínimo a aplicar como de los plazos en los que éste debe materializarse, sustituyéndolos por un plan de aplicación del excedente del ejercicio, favoreciendo de esta manera la efectividad del principio de transparencia que ha de regir el actuar fundacional.

4. Ejercicio de actividades económicas

El art. 3.3º Ley 49/2002 se refiere al ejercicio de actividades económicas por las entidades acogidas al régimen fiscal privilegiado. En principio ni la ley fiscal ni la sustantiva establecen limitaciones respecto a la naturaleza de sus fuentes de financiación, esto es, las fundaciones pueden allegar recursos con independencia de su origen.

Tratándose de actividades económicas realizadas por la propia fundación la LF exige que su objeto se encuentre *“relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas”* (art. 24 LF). Por su parte, el Reglamento de Fundaciones distingue dos categorías de actividades: las *“actividades propias”*, esto es, las realizadas por la fundación *“para el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación”* (art. 23.1 RF) y las *“actividades mercantiles”*, que la fundación desarrolla directamente cuando realiza *“la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro, siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquéllas”* (art. 23.2 RF). Es decir, en ambos casos, es menester una *“conexión de las actividades mercantiles con los fines fundacionales”* (Embid, 2019: 109).

En definitiva, pues, cuando existe una vinculación entre explotación económica y fines fundacionales nada obsta al ejercicio directo de actividades mercantiles por la fundación. Asimismo, tanto la Ley de Fundaciones (inciso segundo del art. 24.1 LF) como su Reglamento señalan que la fundación podrá intervenir en cualquier actividad mercantil *“mediante la participación en sociedades, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente”* (art. 23.2.2º RF).

A juicio de La Casa (2009: 146) este desarrollo reglamentario de la LF incurre en una lamentable confusión pues centra la distinción entre actividades propias y actividades mercantiles en el ánimo de lucro, *“ausente en las primeras y presente en las segundas, pues entendido el ánimo de lucro en los términos enunciados (interdicción de que los beneficios eventuales obtenidos por las fundaciones se destinen a la atención de intereses particulares) es claro que puede guiar igualmente la actividad fundacional, siempre que ésta resulte susceptible de ser considerada, en razón de sus especiales características, de interés general”*.

Blázquez y Martín (2012: 81), al referirse a las actividades propias de las fundaciones, señalan que *“no se trata aquí de obtener beneficios de una explotación económica para destinarlos a la consecución de los fines altruistas, filantrópicos o de solidaridad social de la entidad, sino que precisamente en la propia explotación asistencial que se realiza es en la que se materializan los fines de interés general que persigue la fundación (...). Por el contrario, no hay problema para que, con carácter secundario, realice explotaciones económicas relacionadas con sus fines con unos criterios mercantiles en cuanto al precio”*.

Por su parte, la LRF-ENL reitera la necesaria existencia de este vínculo entre fines de interés general y actividades al requerir que *“la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria”* (art. 3.3º). Ello no obstante, la norma fiscal falsea su criterio permitiendo el ejercicio explotaciones económicas no exentas ajenas a su finalidad estatutaria siempre que el importe neto de la cifra de negocios de estas últimas no exceda del 40% de los ingresos totales de la entidad. Como señala Eserverri (2007: 702), ante una ENL que ejerce una actividad mercantil *“la Ley finge que no la está desarrollando”*.

Sentado lo anterior, debemos recordar que la esencia de una fundación radica no en el origen de sus rentas e ingresos sino en su efectiva aplicación a fines de interés general. Por ello entendemos desacertada la fórmula empleada por el art. 23.2.2º del RF cuando dispone que las fundaciones podrán realizar cualquier actividad mercantil mediante la participación en sociedades.

A nuestro juicio, acudir a una fórmula societaria debe ser una opción, y este es el elemento fundamental, independiente de la actividad a desarrollar, ello -evidentemente- sin perjuicio del necesario control por parte del Protectorado de las actividades así realizadas. No obstante, el hecho de que el legislador autonómico, en uso de sus competencias, haya configurado el régimen jurídico de las fundaciones que desarrollen sus actividades principalmente en sus respectivos ámbitos territoriales, podría dificultar la necesaria coordinación entre las normativas sustantivas y la fiscal, pudiendo dejar vacía de contenido la proposición ahora formulada.

Por ello, partiendo del mantenimiento de las dos formas de ejercicio de las explotaciones económicas por la fundación (directamente o mediante sociedad interpuesta), la modificación legislativa propuesta debería reforzarse atribuyendo a los dividendos a distribuir por la participada el carácter de gasto fiscalmente deducible. No obstante, este mecanismo podría conllevar, como efecto no deseado, el desincentivar (dada la deducibilidad del beneficio distribuido) la capitalización de la sociedad que los distribuye.

A fin de salvar esta contingencia, la concesión del beneficio fiscal esbozado debiera ser complementada con la posibilidad de reducir la base imponible de la sociedad participada en el importe del resultado del ejercicio no distribuido, que será objeto de distribución en periodos impositivos futuros. La indicada minoración de la base imponible estará condicionada a la dotación -con cargo al resultado del ejercicio- de una reserva indisponible (que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado) por el mismo importe que la reducción así practicada. Esta reserva favorecería la capitalización societaria paliando posibles distorsiones en la política financiera de la sociedad participada.

5. Destinatarios de la actividad fundacional

El art. 3.4º de la Ley 49/2002 exige que los fundadores, patronos, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive *“no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios”*. Estamos ante un corolario del principio rector de estas entidades: la persecución de fines de interés de general, conceptualmente ajenos a los intereses privados propios de un determinado grupo familiar.

La cuestión se planteará inmediatamente en determinadas fundaciones en las que, persiguiéndose fines de interés general, los fundadores o patronos o sus familiares gocen, por su condición de tal, de privilegios para acceder a sus servicios. Pese a la importancia de la cuestión, existe una discordancia entre las disciplinas civil y fiscal que entorpece la consecución del fin de interés general.

En principio, desde el punto de vista civil, el art. 3.3 LF es concordante con el art. 3.4º LRF-ENL, preceptos que deben ponerse en relación con el art. 23.c) LF el cual impone que las fundaciones deben actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de los beneficiarios.

Sin embargo, las limitaciones expuestas no obstan para que personas vinculadas a la fundación, con el grado de relación recogida por la norma sustantiva, puedan ser destinatarios, en tanto integrantes de esa colectividad genérica, de la actividad fundacional. Como tampoco se quiebra el espíritu de la norma cuando sus destinatarios sean sujetos pertenecientes a un colectivo específico, pues lo decisivo para conceptualizar a una fundación como tal reside en que las reglas básicas -recogidas en los Estatutos de la entidad- para la determinación de dichos beneficiarios se basen en criterios de imparcialidad y no discriminación (arts. 11 y 23 LF). En estos supuestos, una interpretación flexible de la norma sustantiva que considere la significatividad de tales operaciones con personas vinculadas, no debiera conllevar reproche alguno.

A distinta conclusión llega la Ley 49/2002, la cual establece unos requisitos más restrictivos que su homóloga sustantiva. Así el art 3.4º LRF-ENL exige, además, que las personas en él enumeradas *“no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades”* (*“finalidad principal”* nos dice la LF), *“ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios”*³ añade la Ley 49/2002.

³ A este respecto, valga la distinción efectuada por el art. 5 de la Ley Foral 13/2021, de 30 de junio, de Fundaciones de Navarra, al considerar destinatarias de la actividad a las *“colectividades genéricas e indeterminadas de personas a las que, en función de los fines fundacionales, van*

Es cierto que la normal fiscal se ve obligada a reconocer sus limitaciones eximiendo la aplicación de este requisito (art. 3.4º párr. 2.º) a las actividades relativas a la investigación científica y desarrollo tecnológico, asistencia social o deportivas del art. 20.1, 8º y 13º LIVA, así como a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o de las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, los preceptos citados, pese a su amplitud, excluyen determinados campos de actuación en los que las fundaciones encuentran un ámbito adecuado. Pensemos por ejemplo en las actividades culturales, desarrolladas por tantas fundaciones, y que se encuentran, a resultas de esta restricción, discriminadas por el legislador.

Por tanto, se desprende de lo apuntado la necesidad de una reforma de la Ley 49/2002 que reformule el concepto de beneficiarios y destinatarios así como el alcance de las actividades excepcionadas del requisito ahora considerado y establezca expresamente el ponderado reconocimiento de las fundaciones familiares mixtas como entidades beneficiarias en el ámbito de la LRF-ENL.

6. Gratuidad del cargo de patrono

El art. 3.5º de Ley 49/2002 -fiscal- y concordantemente el art. 15.4 de la Ley 50/2002 -sustantiva- establecen con carácter imperativo la gratuidad del cargo de patrono, so pena de pérdida del régimen privilegiado. Doctrinalmente su fundamento se encuentra en razones históricas que inspiran el carácter honorífico del cargo, *"altruista y sin ánimo de lucro"* (Serrano, 2019: 113), en la necesidad de *"evitar una vinculación de bienes a favor de los Patronos"* (Márquez, 2007: 348) y en el temor inconfesado a la constitución de un holding (Pedreira, 2003: 114). Por ello, como afirmó el Consejo de Estado en su Dictamen 1636/02, de 9 de julio, en nuestro sistema *"la gratuidad es regla general"*.

Este conjunto de razones lleva a los tribunales a considerar la exigencia de gratuidad con especial severidad. En palabras del TS (STS de 17 de marzo de 2011, Rec. nº 4984/2006) *"es preciso que esa gratuidad sea sustantiva, obligatoria, consustancial al régimen jurídico que lo conforma, no dependiente de las decisiones o voluntad de los órganos competentes"*.

Estos planteamientos tradicionales tropiezan con la lógica económica. Recuérdense, con Chaves y Zimmer (2017: 11) que la política económica derivada de los *reaganomics* supuso una *"transformación estructural del tercer sector en dirección a la mercantilización de su actividad"*, con su corolario de profesionalización de la gestión, encomendada *"a quien pueda dedicar a ello el tiempo necesario y difícilmente puede ser así si lo hace gratuitamente"* (Díaz-Aguado, 2018: 18). Sin embargo, la desconfianza con que el legislador aborda la materia se traduce en evidentes deficiencias de la técnica legislativa empleada.

En primer lugar, porque el legislador (art. 3.5º Párr. 2 y DA 5ª Ley 49/2002) exige de la exigencia de gratuidad a relevantes actores económicos (Federaciones Deportivas, Comités Olímpico y Paralímpico Español, Cruz Roja, ONCE; si bien, respecto a estas dos últimas entidades, se exige la gratuidad de los administradores que las representen en las sociedades mercantiles participadas, salvo que las retribuciones percibidas se reintegren a la entidad representada) de una importancia cuantitativa tal que evidencian que, ante un determinado volumen de actividad, la norma debe plegarse a la realidad de los hechos admitiendo la profesionalización del cargo y paralelamente su retribución.

En segundo lugar porque la configuración gratuita del cargo obliga a la entidad a afrontar dificultades añadidas; vg: la necesidad de recabar autorización del Protectorado para designar como patrono o patrona a quien mantenga un contrato en vigor con la fundación (art. 34.4 RF), o cuando el contrato se celebre con una persona física que actúe como representante del patrono (art. 28 LF), o para retribuir *"servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, salvo disposición contraria del fundador"* (art. 15.4 LF). Todo ello junto a los problemas derivados del actuar ordinario de las fundaciones y concernientes a aspectos tales como la mera suscripción de seguros de responsabilidad civil o la justificación de los gastos en que incurran los patronos o patronas en el ejercicio de sus funciones.

En relación a la suscripción de un seguro de responsabilidad civil por la fundación, la DGT (CV2417/2008, de 16 de diciembre) consideró que, no mediando una relación laboral entre patrono y Fundación, la prima del seguro tendrá la naturaleza de retribución en especie (sujeto a ingreso a cuenta). Por el contrario, en la CV0869/2017, de 10 de abril, referida a una fundación en la que resultaban asegurados los *"administradores, directivos o patronos así como cualquier persona física, cualquiera que sea la denominación de su cargo, que tenga atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad, también se extiende al cónyuge o pareja de hecho, la masa hereditaria, herederos, representantes legales o albaceas de la persona asegurada"*, la DGT,

dirigidas las actividades de la entidad" (...) y como personas beneficiarias las "personas o grupos de personas destinatarias que resulten finalmente seleccionadas por el Patronato bajo criterios de imparcialidad, no discriminación y objetividad, para recibir las concretas actividades y beneficios de la fundación".

sin motivación alguna, cambió su criterio, resolviendo que *“las primas satisfechas no constituyen una retribución en especie”*.

También las dietas percibidas por desplazamientos de los patronos son calificadas discrecionalmente por la DGT como rendimientos del trabajo. En principio (17.1.d. LIRPF y 9.2.b RIRPF) si no existe una relación laboral se considera retribución en especie y no es aplicable el régimen de dietas exentas. Sin embargo, la CV1110/2017, de 10 de mayo, aprecia la existencia de un *“gasto por cuenta de un tercero”* si *“la fundación pone a disposición de los representantes los medios para que estos acudan al lugar en el que deben ejercer sus funciones”* o *“reembolsa los gastos justificados de desplazamiento y se acredita ... que no exceden de los límites establecidos en sede del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen”*. Es decir, *“se vincula las cantidades reembolsables a unos límites establecidos en otra norma (LIRPF), para otros destinatarios (trabajadores por cuenta ajena) y para otros fines (dietas exceptuadas de gravamen)”* (Palacios, 2021: 339).

Con todo, pese a los problemas ahora solamente apuntados, la mayor crítica que cabe efectuar al legislador es que somete a un mismo régimen a dos realidades distintas: personas que se limitan altruistamente a prestar su nombre y reconocimiento social a un proyecto social, como suele ocurrir en el ámbito fundacional, y verdaderos administradores que lógicamente deben estar sometidos al severo régimen disciplinario que el ordenamiento jurídico en su conjunto establece.

En consecuencia, entendemos que una futura reforma de la Ley 49/2002 ha de contemplar la existencia (atendiendo en todo caso a la naturaleza y volumen de las actividades de la fundación) de, por una parte, unos patronos meramente honoríficos y cuya pertenencia al patronato es -amen de la importancia que la diversidad tiene en la composición del patronato- un valor en sí misma. De otra parte, unos patronos que desempeñen las labores propias del administrador societario, asuman la responsabilidad inherente a dicho cargo y que, atendiendo a la profesionalización de su labor, deben ser retribuidos.

7. Destino de su patrimonio en caso de disolución

El sexto requisito que establece la LRF-ENL para la aplicación del régimen fiscal privilegiado atañe al destino del patrimonio de la fundación en el momento de su disolución. Sin embargo, en este momento debemos plantearnos una cuestión previa ¿hasta qué punto debe resultar admisible que el destino del remanente sea libremente decidido por el fundador? Se trata indudablemente de una cuestión controvertida, a cuya solución no contribuyen ni los reiterados vaivenes legislativos ni la falta de coordinación entre las normativas civiles y tributarias.

Recordemos que la actual regulación es el resultado de una evolución basculante entre la primigenia limitación civil de la capacidad de elección del fundador (interpretación extensiva del art. 16 de la Ley General de Beneficencia de 1849), hasta el mandato contenido en el art. 39 de Código Civil, según el cual, si dejasen de funcionar las fundaciones, se dará a sus bienes la aplicación que las leyes, o los estatutos, o las cláusulas fundacionales, les hubiesen asignado. Posteriormente, el art. 31 de la Ley 30/1994, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, vetó la reversión del remanente al fundador o a terceras entidades que no persigan el interés general, criterio asentado por la vigente LRF-ENL.

Un sector doctrinal valora positivamente la interdicción de la reversión en la medida en que la fundación, tras su extinción, debe destinar su patrimonio a entidades que merecen suficiente confianza al legislador por cumplir los requisitos legales (Martín Pascual, 2003: 52), lo cual fortalece *“la razón de interés social que promovió la constitución de la entidad sin fines lucrativos que se extingue”* (Eseverri, 2007: 709); subrayando Nieto (2016: 183) que el interés general es *“por definición, ajeno al interés del fundador, causahabientes o entes de interés particular”*; reconociendo Caffarena (2009: 48) que la dotación se ha beneficiado ya *“directa o indirectamente, de un trato fiscal favorable, de subvenciones públicas, de liberalidades con terceros, incluso del asesoramiento y control de la fundación por parte del Protectorado”*.

Por el contrario, a juicio de Durán (2011: 306 y 313), *“perpetuar el destino de unos bienes contra el expreso ánimo del instituyente supone una verdadera expropiación (...), máxime cuando se permite la eficacia de su propósito si éste se manifiesta en beneficio de una entidad pública, pero no mientras sea cualquier privada o bien se trate de simples particulares”*. En igual sentido, afirma Serrano (2010: 378), rechazar la reversión desdice *“el esperado respeto por el legislador hacia el libre albedrío de los fundadores, del cual, por cierto, depende la misma existencia de la persona jurídica, cuando no manifiesta una desconfianza por lo privado que causa verdadera sorpresa tratándose de fundaciones”*.

Sentado lo anterior, probablemente, la principal objeción sea la falta de coordinación entre las disciplinas civil y fiscal. Sustantivamente, los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a ENL que persigan fines de interés general y *“que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de su disolución, a la consecución de aquéllos”* y que hayan sido designados en el negocio fundacional o en los Estatutos de la fundación extinguida (art. 32.2 LF). En este sentido, la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la

Comunidad de Madrid, permite dar a los bienes y derechos resultantes de la liquidación “*el destino previsto por el fundador*” (art. 27.2).

Recurrido en inconstitucionalidad dicho precepto, la STC 341/2005, de 21 de diciembre, salvó su validez exigiendo conciliar voluntad del fundador y los fines de interés general. Así “*el interés jurídico protegido por el art. 34 CE exige que los bienes y derechos con que se dote a la fundación sirvan al «interés general» en tanto subsista el ente fundacional, pero no prescribe la permanente afectación tras la extinción de la fundación (...). La caracterización de las fundaciones como organizaciones sin afán de lucro no resultaría compatible con eventuales cláusulas de reversión que alcanzaran a bienes o derechos distintos de aquéllos con los que el propio fundador dotó a la fundación*” (FJ-7º).

En cambio, fiscalmente, la LRF-ENL limita la reversión del patrimonio fundacional a las entidades enumeradas en sus arts. 16 a 25, o las entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general (coincidentes o no con los de la entidad disuelta), excluyéndose expresamente a las entidades “*cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo*” (art. 3.6º Párr. 2).

Recordemos que el incumplimiento de este requisito va a determinar (art. 14.3 Ley 49/2002) la obligación de ingresar las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, tributos locales e ITP-AJD, con los intereses de demora *correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y los cuatro anteriores, sin perjuicio de las sanciones correspondientes*”.

En definitiva, partiendo de la interpretación efectuada por el TC para conciliar el interés privado con el interés general y haciendo abstracción de la complejidad tanto del procedimiento de valoración de la aportación (atendiendo a si ésta fue o no dineraria) como del mecanismo a arbitrar a fin de prevenir el lucro que pudiera acrecer en sede del reversionario, consideramos que es necesario reponer la merma de ingresos que para el erario público supuso la aplicación del régimen fiscal privilegiado, al que -recordemos, voluntariamente- se acogió en su día la fundación aún embrionaria, máxime en los supuestos en los que la reversión se efectúe a favor de persona distinta al fundador.

A nuestro parecer, del reconocimiento del derecho del fundador a decidir el destino de la dotación no puede derivarse la consolidación de los beneficios fiscales disfrutados por la entidad. Dichos incentivos deben ser reintegrados íntegramente a la Hacienda Pública, en los términos del art. 14.3 de la Ley 49/2002, con independencia del alcance de la reversión que pudiera preverse sustantivamente, por lo que abogamos por el mantenimiento del precepto.

8. Inscripción registral

El art. 3.7º de la Ley 49/2002 exige que las fundaciones sean inscritas, con carácter constitutivo (art. 4 LF), en el correspondiente Registro (RD 1611/2007, de 7 de diciembre y concordantes autonómicos). La parquedad de la norma plantea determinadas cuestiones que deberían ser consideradas por el legislador de cara a una futura reforma: la aplicabilidad del régimen privilegiado a las fundaciones todavía no inscritas y, en el ámbito sustantivo, la sustitución de los patronos o patronas por la Administración ante esta situación.

Comenzando por la aplicabilidad del régimen establecido en la Ley 49/2002 durante el periodo que media entre el otorgamiento de la escritura y su inscripción, recordemos que, durante la vigencia de la anterior Ley 30/1994 (art. 46.1), el reconocimiento de los beneficios fiscales se producía desde la comunicación a la Administración. No obstante, cuando entre la fecha de dicho escrito y la de inscripción no hubieran mediado más de tres meses, dichos efectos se retrotraían a la fecha de solicitud de la inscripción o a la fecha de su constitución cuando entre ésta y la de solicitud de inscripción en el Registro administrativo correspondiente no hubiera transcurrido más de un mes.

Para Peñalosa (2012: 366) existe una voluntad indudable del legislador de “*impedir el acceso al régimen fiscal especial a las entidades irregulares*”. Sin embargo, Blázquez y Martín (2012: 126) basándose en una interpretación sistemática y teleológica de la LRF-ENL, consideran que la fundación en formación podría acogerse al régimen de beneficios fiscales de la Ley 49/2002, al igual que ocurre con la aportación de la dotación a la fundación en constitución, la cual goza, en sede del fundador, de los beneficios fiscales al mecenazgo.

La cuestión ha sido abordada por la DGT (CV2334/2020, de 8 de julio), en una consulta vinculante relativa al tratamiento a dispensar a la aportación efectuada por una persona física a una fundación a constituir a fin de conservar y gestionar la función cultural de su obra artística. Resuelve la Administración tributaria que las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de dicha aportación se consideran exentas, teniendo derecho el consultante a aplicar en su declaración del IRPF la deducción por donativos contemplada en la LRF-ENL (arts. 17.1 y 23.1).

En igual sentido, la STSJ de Cataluña (971/2012, de 11 de octubre), aborda la deducción por donativos a una fundación en proceso de formación. La entidad fue constituida en diciembre de 2003 mediante aportación

efectuado por el fundador “*si bien la fundación no pudo optar en el momento de la constitución por ningún régimen fiscal por cuanto no tenía atribuida personalidad jurídica, condición que alcanzó en el momento de su inscripción (en 2004)*”, lo cual, a juicio del Tribunal, “*no impide que a efectos de la deducción pretendida deba computarse el ejercicio 2003, que es cuando realmente se realizó, siendo que la propia norma tributaria establece que la certificación deberá referirse a las aportaciones realizadas en el año natural, consecuencia del principio de estanqueidad de los ejercicios económicos*”.

Por tanto, una vez aceptada jurisprudencialmente la posibilidad de aplicación del régimen fiscal privilegiado a la fundación no inscrita, una previsible reforma de la Ley 49/2002 debería recoger expresamente esta situación, evitando nuevamente cualquier tentación de discrecionalidad administrativa.

La segunda cuestión que debemos plantearnos en este punto resulta especialmente problemática. En principio, tras el otorgamiento de la escritura y en tanto se produce la inscripción, el Patronato está legitimado solamente para realizar los actos tendentes a obtener su constancia registral, los indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica. Transcurridos seis meses desde el otorgamiento de la escritura sin que los patronos hayan instado la inscripción, el Protectorado, sin necesidad de autorización judicial alguna, cesará a los patronos (quienes responderán solidariamente de las obligaciones contraídas en nombre de la fundación y por los perjuicios que ocasione la falta de inscripción) y -esta vez previa autorización judicial- nombrará nuevos patronos (art. 13. 1 y 2 LF).

La norma resulta cuanto menos controvertida. Tal vez el fenómeno más cercano haya que encontrarlo en el derecho de sociedades de capital, donde se distingue entre la sociedad en formación (art. 36 RD Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el TR de la Ley de Sociedades de Capital) “*situación de interinidad que surge desde el otorgamiento de escritura pública de constitución hasta que transcurrido como máximo un año desde ese momento se inscribe la sociedad en el registro mercantil*”, y la sociedad devenida irregular, situación patológica que “*recogiendo ideas defendidas en la doctrina (Girón) representa una verdadera innovación en derecho comparado (...). En tales casos, por la frustración del fin del negocio, cualquier socio podrá instar ante el juez de lo mercantil la disolución de la sociedad hasta entonces en formación y exigir, previa liquidación, la restitución de sus aportaciones*” (Broseta y Martínez, 2020: 379). Sin embargo, como en su día apuntara Real Pérez (1996: 216) considerando el art. 11 de la Ley 30/1994, la LF “*da carta de naturaleza en nuestro ordenamiento a las fundaciones sin personalidad jurídica, pero siempre como situación transitorias o provisionales, que operan mientras no se produce la inscripción registral solicitada (...) por ello aplicar las reglas contenidas para regular las situaciones de “fundaciones” reticentes a la inscripción sería desnaturalizar el espíritu del precepto*”.

En cualquier caso, nótese que la LF no atribuye al juez el examen de las circunstancias desencadenantes del retraso en la inscripción sino que esta vocación a la autorización judicial quedará, en la práctica, reducida a la verificación del transcurso del plazo que desencadenará tan severos efectos. En este sentido el Informe de Consejo Económico y Social sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones (20 de marzo de 2002) censuró este régimen sancionador, pues “*debe haber correspondencia entre la magnitud de la infracción y la sanción aplicable, por lo que el incumplimiento de la obligación de la inscripción registral no parece motivo suficiente para el cese de los patronos, siendo la intervención temporal, con asunción de las atribuciones legales y estatutarias del Patronato por parte del Protectorado, más ajustada al supuesto de hecho recogido en este artículo*”.

Coincidiendo plenamente con esta solución, esto es, con la intervención temporal de la fundación, el rigor con que se produce el precepto nos permite afirmar que su idea rectora no es la de mantener en funcionamiento de una entidad todavía no inscrita, sino que bajo esta apariencia tuitiva radica, como en demasiadas ocasiones, la desconfianza experimentada por la administración hacia la sociedad civil y, especialmente, una reiterada voluntad de sustitución de la misma. En definitiva, nos enfrentamos a la apropiación de las legítimas iniciativas de los promotores y al nombramiento de patronos ahora acordes con la voluntad de la administración, voluntad probablemente legítima pero, sin ningún tipo de duda, conceptualmente distinta de la expresada por la sociedad civil mediante la constitución de una fundación. Se trata en definitiva de una previsión que debería desaparecer de un futuro texto legal sustantivo.

9. Obligaciones formales

Por último, los ordinales 8º, 9º y 10º del art. 3 LRF-ENL contienen una serie de mandatos, conexos entre sí, concernientes a la llevanza de contabilidad, rendición de cuentas y elaboración de una memoria económica por estas entidades.

La ley sustantiva previene, con un superior grado de exigencia respecto a la Ley 49/2002, que las fundaciones llevarán necesariamente un libro diario y un libro de inventarios y cuentas anuales (integradas por el balance, la cuenta de resultados y la memoria), así como aquellos otros libros que el patronato considere convenientes para el buen orden, desarrollo y control de sus actividades (arts. 25 LF y 27 y 28 RF). Estas

obligaciones formales obedecen “a la necesidad de garantizar el cumplimiento de los otros requisitos materiales (...) así como que han determinado correctamente las bases impositivas y han aplicado correspondientes exenciones de los tributos por los que resultan obligados” (Gil de Campo, 2010: 209). Por ello su incumplimiento determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el IS, los tributos locales y el ITP-AJD, de acuerdo con su normativa reguladora, junto con los intereses de demora que procedan (art. 14.3 Ley 49/2002).

Ahora bien, la cuestión que debemos plantearnos es si la falta de llevanza de la contabilidad, su incorrección, la omisión de algún libro obligatorio, la no formulación o la errónea formulación de las cuentas anuales, su aprobación extemporánea por el Patronato, su no presentación ante el Protectorado dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación o la no elaboración de la memoria económica debe conllevar la automática expulsión del régimen fiscal privilegiado por incumplimiento de un “requisito esencial” (como afirma la Sentencia 36/2009 del TSJ de Galicia, de 28 de enero) o, si resulta más ponderado, atender en cada caso al principio de proporcionalidad y a la significatividad del incumplimiento para establecer tan severa consecuencia (Blázquez y Martín, 2012: 130), quedando reservada esta reacción normativa a los supuestos en los que su inobservancia conlleve la imposibilidad de verificar el efectivo cumplimiento de los requisitos sustantivos.

Antes de responder a esta cuestión, veamos que las normativas sustantiva y fiscal apuntadas centran su enfoque en el control administrativo de las fundaciones y en el cumplimiento por el patronato de su obligación de “dar cuenta de su actuación para conocimiento de todos los interesados y para someterse al control público que impida que bajo el amparo de la protección de intereses altruistas se alimenten intereses privados” (Martín Pascual, 2003: 54).

Creemos, sin embargo, que esta labor de control no resulta estrictamente identificable con el principio de transparencia, que posibilita el conocimiento efectivo de la actuación de la fundación por sus potenciales destinatarios. Por ello, una reforma de la Ley 49/2002 debería incluir no solamente los aspectos en los que la información suministrada por la ENL es considerada como “insuficiente, inexistente o mejorable en su presentación” (Álvarez, 2015: 99) sino, la determinación pormenorizada de, además, “qué estados contables realmente deberían formular, qué información referente a sus actividades en cumplimiento de fines deben suministrar, cómo registrar la actividad económica que realicen, etc.” (Boal y Rúa, 2012: 139). Todo ello en aras de la necesaria claridad contable como del propio interés de la fundación de ofrecer sus estados contables de la manera más transparente posible antes de, *vg.*, acudir a la sociedad para obtener medios de financiación.

Por último, para concluir nuestra exposición, haremos una breve referencia a la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, presentada por el Grupo Plural (Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 15 de enero de 2021) cuyo “objetivo principal”, nos dice su Exposición de Motivos, consiste en “incrementar los objetivos fiscales al mecenazgo” e incorpora “determinadas precisiones normativas necesarias para un adecuado funcionamiento de las entidades”.

Indudablemente para su valoración habrá que estar al resultado de su tramitación parlamentaria, por ello baste enumerar ahora alguna de las modificaciones, de diferente calado, que introduce dicha Proposición de Ley. Así, añade a la actual relación -recordemos, solamente ejemplificativa- de los fines de interés general (art 3.1º) “la defensa de los animales y el fomento de la emprendeduría”. Introduce una Disposición Adicional bajo el título “Aportaciones a fondos patrimoniales indisponibles de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública”⁴ que afectarán a la cuantificación de las rentas e ingresos que estas entidades han de destinar a la realización de los fines previstos en el art. 3.2º. Extiende, a los efectos del art. 3.3º, la exclusión del arrendamiento del concepto de actividad económica a “otras formas de cesión de uso del patrimonio inmobiliario de la entidad (...) independientemente del uso al que se destinen dichos inmuebles”. Deja de considerar remuneración “los seguros de responsabilidad civil contratados por la entidad sin fines lucrativos en beneficio de los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano del gobierno (...). Las retribuciones satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible en el IS de las sociedades mercantiles participadas” (art. 3.5º).

La Proposición de Ley mantiene la remisión del art. 3.6º (relativo al destino del patrimonio en caso de disolución) al art. 97.1.c de la derogada Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya literalidad es recogida por el art. 76.1.c) de la vigente LIS 27/2014: “1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual: c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social”, reiterando una remisión a un texto derogado.

⁴ “DA nueva”: “Aportaciones a fondos patrimoniales indisponibles de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública”: 1. “Las donaciones y aportaciones otorgadas a una fundación o a una asociación de utilidad pública que tengan como finalidad la constitución de un fondo indisponible, ya sea de modo temporal o perpetuo, no se considerarán, en tanto se mantenga dicha indisponibilidad, parte del patrimonio fundacional ni de los ingresos comprendidos en la obligación de destino para la realización de fines de interés general a que se refiere el artículo 3, número 2.º de la Ley 49/2002, de 23 diciembre de Régimen Fiscal de Entidades Sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, exceptuando los rendimientos financieros que se obtengan de las mismas”.

En definitiva, tanto la entidad de las modificaciones introducidas por esta Proposición de Ley como los silencios que guarda respecto de los problemas de que adolece la vigente ley 49/2002, resultan suficientemente significativos.

10. Conclusiones

Primera.- La labor de las fundaciones complementando, sustituyendo en ocasiones, las actividades del Estado Social exige a los poderes públicos -en cumplimiento del mandato establecido en el art. 9.2 CE- el establecimiento de un régimen fiscal privilegiado, concretado, nos dice la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, en la función social, actividades y características de las entidades no lucrativas. La aplicación de este marco -traducción del principio de justicia tributaria del art. 31.1 CE- conlleva el cumplimiento por las entidades beneficiarias de una serie requisitos de índole formal y material. Sin embargo, las deficiencias de técnica legislativa, la interpretación que de dichos requisitos efectúa la DGT, -a través de un filtro de desconfianza hacia la sociedad civil- y el transcurso de casi veinte años desde su entrada en vigor limitan el efectivo acceso de las fundaciones a dicha Ley 49/2002, demandando una pronta actualización de la ley.

Segunda.- Tradicionalmente, pero sin fundamento legal alguno, la DGT ha exigido que sea la propia fundación quien realice de manera directa las actividades propias de su objeto. Tras respectivos pronunciamientos de la AN y del TEAC, estableciendo como criterio que los fines de interés general que debe perseguir una fundación pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta, la DGT ha admitido dicho cumplimiento indirecto, pero requiriendo, sin embargo, la concurrencia simultánea de dos exigencias no previstas en la ley: que dicha actividad se realice a través de entidades a las que resulte de aplicación la Ley 49/2002 y que se efectúe *“una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de los proyectos”*. Por tanto, una futura reforma de la Ley 49/2002 debe establecer, indubitadamente y desde el punto de vista normativo, la innecesariedad del ejercicio de actividades de modo directo por la fundación, impidiendo de esta manera restricciones *pro domo sua* por parte de la DGT.

Tercera.- Las normativas sustantiva y fiscal previenen que estas entidades destinen el 70% de sus rentas e ingresos al cumplimiento de sus fines. A tal fin arbitran un complejo procedimiento (basado en una serie de ajustes a efectuar sobre el resultado del ejercicio) de difícil comprensión por terceros usuarios de la información contable y, al mismo tiempo, limitado por el breve plazo de ejecución establecido para su cumplimiento. Por ello, a nuestro juicio, procede replantear la propia existencia de este mínimo a aplicar, así como, en otro caso, la de los plazos en los que se ha materializar. Paralelamente la elaboración de un plan de aplicación del excedente del ejercicio que complemente las cuentas anuales y la memoria de actividades permitiría el adecuado seguimiento de la aplicación de sus recursos, favoreciendo así la efectividad del principio de transparencia que ha de regir el actuar fundacional.

Cuarta.- La normativa sustantiva permite el ejercicio directo de actividades mercantiles por fundaciones siempre que exista una vinculación entre la explotación económica y los fines de la entidad. Asimismo, tanto la Ley de Fundaciones (inciso segundo del art. 24.1 LF) como su Reglamento señalan que la fundación podrá intervenir en cualquier actividad mercantil *“mediante la participación en sociedades, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente”* (art. 23.2.2º RF).

Por su parte, la LRF-ENL reitera la necesaria existencia de este vínculo entre fines de interés general y actividades al requerir que *“la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria”* (art. 3.3º). Ello no obstante, la norma fiscal falsea su criterio permitiendo el ejercicio explotaciones económicas no exentas ajenas a su finalidad estatutaria siempre que el importe neto de la cifra de negocios de estas últimas no exceda del 40% de los ingresos totales de la entidad.

Ahora bien, dado que el elemento esencial de las fundaciones radica en la aplicación de sus rentas e ingresos al cumplimiento de fines de interés general, entendemos cuestionable restringir las actividades que pueden desarrollar estas entidades. Por ello, la norma debiera resaltar con claridad que la fórmula societaria se configura solamente como una opción, si bien y partiendo del mantenimiento de las dos formas de ejercicio de las explotaciones económicas por la fundación (directamente o mediante sociedad interpuesta), la modificación legislativa propuesta debería reforzarse atribuyendo a los dividendos a distribuir por la participada el carácter de gasto fiscalmente deducible.

No obstante, este mecanismo podría conllevar, como efecto no deseado, el desincentivar (dada la deducibilidad del beneficio distribuido) la capitalización de la sociedad que los distribuye. A fin de salvar esta contingencia, la concesión del beneficio fiscal esbozado debiera ser complementada con la posibilidad de reducir la base imponible de la sociedad participada en el importe del resultado del ejercicio no distribuido, que será objeto de distribución en periodos impositivos futuros. La indicada minoración de la base imponible estará condicionada a la dotación -con cargo al resultado del ejercicio- de una reserva indisponible (que deberá

figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado) por el mismo importe que la reducción así practicada. Esta reserva favorecería la capitalización societaria paliando posibles distorsiones en la política financiera de la sociedad participada.

Quinta.- Los arts. 3.4º de la Ley 49/2002 y 3 de la Ley 50/2002, rechazan que determinadas personas vinculadas a las fundaciones, con el perímetro de vinculación que en ellas se establece, sean los destinatarios principales de sus actividades. Sin embargo, pueden plantearse distorsiones en aquellas fundaciones que, persiguiendo fines de interés general, reservan a dichas personas vinculadas privilegios para acceder a sus servicios. En estos supuestos, entendemos que una interpretación flexible de la norma sustantiva que atienda a la significatividad de las operaciones (respetando en todo caso los principios de imparcialidad y no discriminación), no debiera conllevar reproche normativo alguno.

Sin embargo, la Ley 49/2002, en su art. 3.4º, amplía la extensión de la restricción respecto a su homóloga sustantiva al exigir (con no pocas excepciones) que sus destinatarios no se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios obstaculizando así la actividad de, por ejemplo, las fundaciones culturales. Por ello estimamos necesario una reformulación de los conceptos de beneficiarios y destinatarios, el alcance de las actividades excepcionadas de este requisito, así como el ponderado reconocimiento expreso de las fundaciones familiares mixtas como entidades beneficiarias en el ámbito de la LRF-ENL.

Sexta.- El carácter gratuito del cargo de patrono (extensible -con salvedades- a los administradores que representen a la fundación en las sociedades por ella participadas) patentiza la perplejidad con que se produce el legislador ante dos realidades conexas pero distintas: la empresarial y la fundacional. Esta perplejidad se refleja, en primer lugar, en la incoherente interpretación que la DGT efectúa de la norma, al calificar operaciones habituales en la actividad de la fundación (desde los gastos en que pueden incurrir los patronos o patronas en el ejercicio de sus funciones hasta la contratación de un seguro de responsabilidad civil) que puede conllevar la pérdida del régimen fiscal privilegiado. En segundo lugar, y especialmente, porque condiciona el número de personas dispuestas a representar a una fundación atendiendo a la responsabilidad que puede derivarse del ejercicio de su cargo.

En consecuencia, a nuestro juicio, una futura reforma de la Ley 49/2002 debería contemplar la existencia (atendiendo en todo caso a la naturaleza y volumen de las actividades de la fundación) de, por una parte, patronos meramente honoríficos y cuya pertenencia al patronato es -amen de la importancia que la diversidad tiene en la composición del patronato- un valor en sí misma. De otra parte, patronos que desempeñan labores propias del administrador societario y asuman la responsabilidad inherente a dicho cargo que, atendiendo a su profesionalización, deben ser retribuidos.

Séptima.- En cuanto al destino del patrimonio de la fundación en el momento de su disolución, la STC 341/2005 admite, en el ámbito sustantivo, cláusulas de reversión que alcancen a bienes o derechos distintos de aquéllos con los que el fundador dotó a la fundación. Sin embargo no cabe ignorar la merma de ingresos que para el erario público ha supuesto la aplicación del régimen fiscal privilegiado, al que -voluntariamente- se acogió la fundación aún embrionaria. En consecuencia, no se trata sólo de conciliar voluntad del fundador y fines de interés general sino de reestablecer al mismo tiempo la equivalencia entre la contribución al sostenimiento de los gastos públicos efectuada por los fundadores y la merma de recursos fiscales a resultas de la aplicación del régimen fiscal privilegiado tal y como bien establece el art. 14 de la Ley 49/2002. Por ello entendemos que esta norma debe mantenerse cara a una futura reforma de la LRF-ENL.

Octava.- Tanto la ley sustantiva como la fiscal exigen la inscripción registral de las fundaciones. La primera otorgándole carácter constitutivo y la segunda estableciéndolo como un requisito para la consideración de las fundaciones como ENL. Durante el periodo en el que la fundación se encuentra en formación la norma fiscal debiera establecer claramente tanto el carácter deducible de las aportaciones y donativos efectuados a la fundación en formación como la íntegra aplicación a dicha entidad del régimen especial privilegiado de la Ley 49/2002 a estas fundaciones en proceso de formación, evitando cualquier discrecionalidad administrativa.

Novena.- Por último, las fundaciones deben cumplir una serie de obligaciones formales, recogidas en los ordinales 8º, 9º y 10º del art. 3 Ley 49/2002. El incumplimiento de estas obligaciones conlleva la expulsión del régimen fiscal privilegiado, sin que la LRF-ENL pondere las circunstancias concurrentes en cada caso. Por tanto, cara a una futura reforma de la ley es necesario tipificar claramente el grado de diligencia exigible en cada caso a la ENL, incidiendo en la necesaria proporcionalidad y significatividad del incumplimiento, así como, desde otro punto de vista, reformular los estados contables que realmente deben ser formulados por las fundaciones y que han de redundar en el cumplimiento efectivo del principio de transparencia.

11. Referencias bibliográficas

- Álvarez Pérez, B. (2015) La información contable como vehículo de transparencia en las entidades sin fines lucrativos. Propuestas de mejora. En José Pedreira (dir.), *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma* (pp. 59-102). Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.
- Blázquez Lidoy, A. y Martín Dégano, I. (2012) *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Madrid: Ediciones CEF.
- Boal Velasco, N. y Rúa Alonso de Corrales, E. (2019) El destino obligatorio de rentas e ingresos en las fundaciones: ¿una obligación o un arte? *Anuario de derecho de fundaciones 2018*, pp. 3-43.
- Boal Velasco, N. y Rúa Alonso de Corrales, E. (2012) El nuevo plan contable para entidades sin fines lucrativos. *Anuario de derecho de fundaciones 2012*, pp. 95-140.
- Broseta Pont, M. y Martínez Sanz, F. (2020) *Manual de derecho mercantil*: Madrid. Tecnos.
- Caffarena Laporta, J. (2009) Las fundaciones: fines de interés general, beneficiarios y cláusulas de reversión. *Anuario de Derecho de Fundaciones 2009*, pp. 29-58.
- Chaves Ávila, R y Zimmer, A. (2017) *El tercer sector España y en Europa Crisis y resiliencia*. Valencia: Fundación General Universidad de Valencia-La Nau Solidaria.
- Durán Rivacoba, R. (2011) La voluntad del fundador. En Fundación María Cristina Masaveu Peterson y Editorial Aranzadi (coed.), *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*, pp. 249-314. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Embid Irujo, J.M. (2019) *Actividad económica en el mercado e interés general. Sobre el derecho de fundaciones de nuestro tiempo*. Madrid: Boletín Oficial del Estado. Colección: Derecho Privado, 18.
- Eseverri Martínez, E. (2007) Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos. En César Albiñana, E., González, J., Ramallo, Lejeune Valcárcel, E. y Yábar, A. (cords.), *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (pp. 687-723). Madrid: Dykinson.
- Gil del Campo, M. (2010) *Contabilidad y fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*. Valencia: Wolters Kluwer España-CISS.
- La Casa García, R. (2009) *Tratado de Derecho Mercantil. La fundación-empresa*. Madrid: Marcial Pons.
- Márquez Sillero, C. (2007) *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002*. Madrid: La Ley.
- Martín Dégano, I. (2015) Donativos a entidades sin fin de lucro que no han comunicado su opción por el régimen fiscal especial. Análisis de la RTEAC de 5 de enero de 2015, R.G. 1975/2013. *RCyT.CEF*, N° 388, pp. 153-162.
- Martín Pascual, C. (2003) *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Colección: Estudios Jurídicos.
- Nieto Alonso, A. (2016) Aspectos sustantivos relevantes y controvertidos de las fundaciones. En Rafael de Lorenzo, José Luis Piñar e Isabel Peñalosa (dirs.), *Nuevo Tratado de Fundaciones* (p. 151-187). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi.
- Orejas Casas, J. (2019) La necesidad de conseguir fines generales por parte de las fundaciones. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, N° 771, pp. 203-251.
- Palacios Ronda, E. (2021) La gratuidad del cargo de patrono en el régimen fiscal privilegiado. Análisis crítico y propuesta de reforma. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, N° 102, pp. 329-357. DOI: 10.7203/CIRIEC-E.102.16560.
- Pedreira Menéndez, J. (2003) *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. Madrid: Thomson-Civitas.
- Peñalosa Esteban, I. (2012) *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones* (Tesis doctoral). Universidad Rey Juan Carlos: Madrid.
- Pérez Escolar, M., Cabra de Luna, M.A., y de Lorenzo García, R. (2016) Patrimonio, régimen económico y funcionamiento. En Rafael de Lorenzo, José Luis Piñar e Isabel Peñalosa (dirs.), *Nuevo Tratado de Fundaciones*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Aranzadi, pp. 249-343.
- Piñar Mañas, J.L. (2010) Entidades privadas e interés general: el papel de las fundaciones. *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*, pp. 281-306.
- Real Pérez, A. (1996) Las fundaciones en proceso de formación. *Derecho privado y Constitución*, N° 9, pp. 185-273.
- Sosvilla Rivero, S., Rodríguez Cabrero, G. y Ramos Herrera, M^oC (2020) *El sector fundacional en España: atributos fundamentales (2008-2019). Cuarto Informe*. Madrid: Asociación Española de Fundaciones.
- Serrano Chamoro, M.E. (2010) *Las fundaciones dotación y patrimonio*: Cizur Menor (Navarra). Thomson Reuters Civitas.
- Serrano Chamoro, M.E. (2019) *El ejercicio del cargo de patrono en las Fundaciones*: Cizur Menor (Navarra). Thomson Reuters Aranzadi.