



UNIVERSITAT  
POLITÈCNICA  
DE VALÈNCIA



FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y  
DIRECCIÓN DE EMPRESAS. UPV

**UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA**

GRADO EN GESTIÓN Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

**TRABAJO FIN DE GRADO**

**LAS FUNDACIONES DE ÁMBITO ESTATAL:**

**RÉGIMEN JURÍDICO, ELEMENTOS  
ESENCIALES Y CONTROL PÚBLICO**

ALUMNA: AMANDA DE LA VEGA ARNAU  
TUTOR: PABLO AMAT LLOMBART

Valencia, 27 de junio de 2017

## CONTENIDO

<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>6</b>
1.1. Resumen y objetivos.....	6
1.2. Metodología.....	7
1.3. Asignaturas de GAP vinculadas con el TFG .....	8
<b>2. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE LAS FUNDACIONES.....</b>	<b>10</b>
2.1. Constitución Española. Derecho a fundar .....	10
2.2. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones .....	12
2.3. Evolución histórica de las fundaciones. Antecedentes legales.....	13
<b>3. DEFINICIÓN Y TIPOLOGÍA DE LAS FUNDACIONES .....</b>	<b>16</b>
3.1. Concepto de Fundación .....	16
3.2. Características.....	22
3.3. Clases de fundaciones .....	24
<b>4. CONSTITUCIÓN DE LAS FUNDACIONES .....</b>	<b>27</b>
4.1. Capacidad para fundar .....	27
4.2. Modalidades de constitución.....	28
4.3. Escritura pública de constitución .....	29
4.4. Registro de la fundación.....	31
4.5. Estatutos de las fundaciones .....	36
4.6. Patrimonio de la fundación y dotación fundacional.....	41
4.7. Adquisición de la personalidad jurídica .....	44
<b>5. CONTROL ADMINISTRATIVO Y FUNCIONAMIENTO INTERNO DE LAS FUNDACIONES.....</b>	<b>47</b>
5.1. Protectorado: control ex ante y ex post .....	47
5.2. Patronato.....	50
5.3. Personas al servicio de la fundación: cargos directivos, órganos delegados, personal contratado y voluntarios.....	56
<b>6. DINÁMICA DE LA ACTIVIDAD DE LA FUNDACIÓN: FUNCIONAMIENTO.....</b>	<b>61</b>
6.1. Principios de actuación.....	61
6.2. Actividad económica.....	63

6.3. Destino de los ingresos obtenidos .....	69
<b>7. RÉGIMEN FISCAL DE LAS FUNDACIONES: BENEFICIOS Y EXENCIONES .....</b>	<b>75</b>
7.1. Impuesto de sociedades.....	81
7.2. IVA.....	88
7.3. ITP y AJD.....	89
7.4. Impuesto de sucesiones y donaciones .....	90
7.5. Tributos Locales: IBI, IAE e IIVTNU .....	91
7.6. Incentivos fiscales al mecenazgo.....	92
7.7. Sistema impositivo internacional .....	96
<b>8. FUSIÓN Y ESCISIÓN DE FUNDACIONES.....</b>	<b>97</b>
<b>9. EXTINCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE FUNDACIONES. EL CONCURSO .....</b>	<b>100</b>
9.1. Extinción .....	100
9.2. Liquidación.....	103
9.3. Concurso.....	105
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>106</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>112</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

<b>Tabla 1</b> .....	19
<b>Tabla 2</b> .....	20
<b>Tabla 3</b> .....	20
<b>Tabla 4</b> .....	21
<b>Tabla 5</b> .....	21
<b>Tabla 6</b> .....	24
<b>Tabla 7</b> .....	25
<b>Tabla 8</b> .....	26
<b>Tabla 9</b> .....	40

## **ABREVIATURAS EMPLEADAS**

<b>CE</b>	Constitución Española
<b>LF</b>	Ley 50/2002 de de 26 de diciembre, de Fundaciones.
<b>AEF</b>	Asociación Española de Fundaciones
<b>CC</b>	Código Civil
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ITP y AJD</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>LIFM</b>	Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo
<b>LC</b>	Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal
<b>LRJPAC</b>	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
<b>LTBG</b>	Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno
<b>RDRRFCE</b>	Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal.

# 1. INTRODUCCIÓN

## 1.1. Resumen y objetivos

En el presente trabajo analizaremos las fundaciones de carácter estatal, para lo que se efectuará un recorrido por los aspectos más destacados de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (en adelante LF) siguiendo el orden expositivo del propio cuerpo legal, analizando igualmente el régimen fiscal aplicable a las mismas.

Nuestro propósito será poner de manifiesto la relevancia de su régimen jurídico, así como conocer la evolución que han protagonizado las fundaciones a lo largo del siglo XX y la renovación legislativa a la que se han visto sometidas. También se analizará cuál es la situación actual respecto a su tipología y procedimiento de constitución, funcionamiento interno y control público al que están sujetas, su dinámica y los beneficios y exenciones de los que gozan, dada su condición de entidades sin ánimo de lucro, a la hora de realizar actividades económicas.

El objetivo principal de este TFG es profundizar en el conocimiento y alcance del régimen legal de las fundaciones, así como las razones que pueden justificar determinadas medidas de apoyo fiscal a este tipo de entidades y cómo se articula su tratamiento fiscal favorable.

El presente trabajo abarca exclusivamente la normativa estatal por inspirarse en ella la de las Comunidades Autónomas y porque posee un alcance a todo el territorio español en su conjunto.

El trabajo consta de 9 epígrafes y cada uno de ellos cuenta con diversos apartados o subapartados.

Se ha procedido a determinar una serie de objetivos específicos que vienen definidos en seis aspectos fundamentales:

- Analizar el fundamento constitucional del derecho a constituir fundaciones y su desarrollo legislativo.
- Describir el concepto, caracteres y tipologías de las fundaciones.
- Conocer los requisitos y trámites administrativos necesarios para constituir fundaciones en España.
- Determinar la organización interna y el control administrativo/ público externo de las fundaciones.

- Estudiar la actividad jurídica y en el tráfico económico de las fundaciones, en vistas a la aplicación de sus beneficios a fines fundacionales sin ánimo de lucro, así como el régimen fiscal aplicable.
- Formas y régimen aplicable a la fusión, escisión y liquidación de las fundaciones.

## **1.2. Metodología**

Para la realización de este Trabajo Fin de Grado se ha seguido la Normativa Marco de Trabajos de fin de Grado y fin de Máster de la Universitat Politècnica de València, aprobada por Consejo de Gobierno UPV del 07 marzo de 2013, al que se le ha asignado 9 créditos.

Los requisitos a cumplir son los siguientes:

- Que el trabajo sea original y realizado individualmente.
- Que queden de manifiesto los conocimientos, habilidades y competencias adquiridas por el estudiante a lo largo de sus estudios. Para llevar a cabo la elaboración del TFG se ha realizado el estudio de la figura fundacional y su tratamiento en el ámbito jurídico nacional y en el tráfico económico, todo ello mediante el análisis principalmente de la LF y de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

A nivel metodológico se pueden distinguir cuatro aspectos bien diferenciados, que hacen referencia a la planificación que se ha seguido para la elaboración de este trabajo.

El método tiene como punto de partida la recopilación, puesta al día y clasificación de toda la normativa actualizada, referida al ámbito de objeto de estudio.

Posteriormente se inició la etapa del estudio y análisis de la normativa actualmente en vigor. Es en esta fase también cuando se hace necesario consultar los recursos bibliográficos y documentales existentes sobre la materia, ya sea monografías, obras colectivas, sentencias, tratados, artículos de revistas especializadas, documentación web, etc.

La culminación de las fases anteriores nos puso en disposición de extraer las ideas principales, así como formar nuestra opinión en torno a diversas cuestiones.

El último paso consistió en la redacción del trabajo en un procesador de textos MS Windows versión 2007 y realizar los gráficos en MS Excel 2007.

### **1.3. Asignaturas de GAP vinculadas con el TFG**

A la hora de desarrollar el presente trabajo hemos utilizado una serie de conocimientos adquiridos en el temario estudiado a lo largo del Grado de Gestión y Administración Pública, los cuales nos han ayudado en la comprensión de la materia legislativa y tributaria, así como a establecer conexiones entre conceptos para poder alcanzar conclusiones y opiniones críticas.

Es importante contemplar que realmente el trabajo está relacionado con la titulación, pues de no ser así no tendría sentido la realización del mismo, por lo que durante el transcurso del trabajo hemos ido plasmando determinados conocimientos y competencias adquiridas.

Así pues este trabajo está relacionado con diversas asignaturas cursadas en el Grado de Gestión y Administración Pública:

- Derecho Constitucional: La asignatura desarrolla los fundamentos del Derecho y, en particular, del Derecho Constitucional. Además, se dedican algunos temas al estudio de los derechos y libertades fundamentales reconocidas en la Constitución española de 1978.
- Poderes, Órganos e Instituciones Constitucionales: Va ligada a la asignatura de Derecho Constitucional, ya que en ella estudiamos más en profundidad todos los artículos de nuestra Constitución Española.
- Derecho Administrativo: En esta asignatura, además de estudiar nuevamente nuestra Constitución, estudiamos la LRJPAC que es el precedente legal a la LTBG.
- Gestión Jurídico-Administrativa (I y II): Una de las asignaturas más relevantes de la titulación, pues en ella estudiamos de lleno la actividad propia de la administración.
- Gestión Tributaria: Otra de las asignaturas más relevantes del grado, puesto que ofrece una visión general de cómo se articula el sistema tributario español y se estudia con más profundidad los impuestos de mayor potencia recaudatoria tanto para la Administración del Estado, como para la autonómica y la local.
- Derecho Mercantil: Esta asignatura se centra en el estudio de las diversas formas de constituir, organizar y gestionar una empresa individual o social, por lo que resulta de especial interés a la hora de estudiar la figura de la fundación como tal, y sobre todo en su faceta



económica y de participación en el mercado, prestando servicios para financiar los fines fundacionales.

- Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social: En esta asignatura se hace un recorrido por las distintas fuentes del derecho laboral, así como de los elementos definitorios del contrato de trabajo y los criterios para calificar una relación jurídica de trabajo como laboral, las distintas formas de acceso al mercado laboral y las modalidades de contratación.
- Información y Documentación Administrativa: La asignatura se orienta al tratamiento de la información bibliográfica (fuentes personales o bibliográficas, publicaciones oficiales, etc.), así como al aprendizaje de cómo acceder a la documentación e información pública y a la documentación administrativa, entre otros.

## 2. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE LAS FUNDACIONES

### 2.1. Constitución Española. Derecho a fundar

El derecho a constituir fundaciones es de rango constitucional y corresponde a todo ciudadano. Así lo proclama la Constitución Española (en adelante CE) en su artículo 34<sup>1</sup> y goza de eficacia y aplicabilidad inmediatas.

Sin embargo, la CE reconoce el derecho a fundar “con arreglo a la Ley”. Esto significa que no es un derecho absoluto, sino que su ejercicio está sometido a las pautas y principios que establezca una ley de desarrollo.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 18/1984, de 7 de febrero (RTC 1984, 18) señala que “es propio del Estado social de derecho la existencia de entes de carácter social, no públicos, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general”<sup>2</sup>.

También en su Sentencia 49/1988, de 22 marzo, establece que “aunque el artículo 34 de la CE reconoce el derecho de fundación “con arreglo a la ley”, la interpositio legislatoris prevista lo es sólo al efecto del pleno desarrollo y eficacia del derecho, pero no merma su aplicabilidad inmediata”<sup>3</sup>.

El artículo 34 de la CE dispone que: “Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general con arreglo a la ley”.

Como se ha dicho anteriormente, esto supone que no es un derecho absoluto y que debe existir una ley que lo desarrolle, en este caso la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (en adelante LF).

El hecho de que en la CE se mencione este derecho es un hecho innovador, ya que no cuenta con precedentes ni en otras Constituciones españolas anteriores ni en los textos constitucionales del Derecho comparado<sup>4</sup>, puesto que no suelen referirse a él.

---

<sup>1</sup> “Este derecho de fundación es derivación de otros dos: El derecho a constituir personas jurídicas y el derecho de propiedad. Y es que en realidad, el acto de fundar es una manifestación del derecho de propiedad de las personas, y más concretamente, entre las facetas del derecho de propiedad, es consecuencia de la libertad de disposición sobre los bienes, por la que una persona puede trasladar parte de su patrimonio a la fundación que se constituye, o más correctamente, para que se constituya”. ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), *Fundaciones: 100 preguntas clave y su respuesta*, Madrid, Dykinson, pp. 51-52.

<sup>2</sup> STC 18/1984, de 7 de febrero de 1984.

<sup>3</sup> STC 49/1988, de 22 de marzo (BJC 1988-84 RI-71) BOE núm.89, de 13 de abril de 1988 p. 479.

<sup>4</sup> El Derecho comparado es una disciplina que confronta las semejanzas y las diferencias de los diversos sistemas jurídicos vigentes en el mundo. Aunque siempre ha existido dicha comparación, no se hablaba del término legislación comparada o derecho comparado hasta

Cuando se iba a publicar la CE, el hecho de que se fuese a incluir en ella el derecho a fundar suscitó muchas críticas, pues algunos sectores se oponían ya que argumentaban que esto favorecería la reaparición de las antiguas instituciones que constituían las llamadas "manos muertas"<sup>5</sup>. Por ello se introdujo explícitamente el requisito "para fines de interés general", lo que excluye la posibilidad de fundaciones en beneficio particular.

El artículo 34 está ubicado en el Título I de la CE, concretamente en el Capítulo 2, denominado "Derechos y libertades", y dentro de éste, en la Sección 2ª, que corresponde a los "Derechos y deberes de los ciudadanos".

Esto tiene algunas consecuencias jurídicas, como por ejemplo, que está amparado por la especial protección que el artículo 53.1 prevé para los derechos de este capítulo, por lo que "el paraguas protector de las fundaciones no es ya sólo la Ley, sino la Constitución misma"<sup>6</sup>.

Así pues, el artículo 53.1 establece que:

"Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161. 1. a)".

Ello significa, para los derechos reconocidos en los artículos 14 a 38 de la Constitución, y por lo tanto para el artículo 34, una triple garantía:

- Principio de vinculatoriedad o eficacia inmediata de los derechos

Es decir, sin necesidad de que medie el legislador ordinario, puesto que la condición de que sólo puedan regularse por ley, con la necesidad de que ésta respete su contenido esencial, implica que estos derechos existen ya con carácter vinculante para todos los poderes públicos desde la entrada en vigor de la Constitución.

---

finales del siglo XVIII cuando se despertó un gran interés por el derecho extranjero y por su comparación con el nacional.

<sup>5</sup> Es decir, entidades con patrimonio vinculado, que en otros términos vendría a expresarse como entidades con patrimonio inmovilizado, con capacidad para adquirir bienes, pero por el contrario, incapacitadas para la enajenación de tales bienes. En la actualidad las Fundaciones pueden adquirir y poseer todo tipo de bienes, en virtud el artículo 38 del Código Civil, superando de esta forma la mentalidad de considerar a las Fundaciones como entes pasivos dotados de una masa de bienes o activos seguros que produjeran por sí mismos rentas, sin necesidad de una administración y control de su patrimonio.

<sup>6</sup> PIÑAR MAÑAS, J.L. (2016), "El estado actual del modelo constitucional de fundaciones: revisión crítica", en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dirs.), *Nuevo Tratado de Fundaciones*, Cizur Menor, Aranzadi, p. 68.

- Reserva de ley

Se establece el principio de reserva de ley para el desarrollo y regulación del ejercicio de estos derechos y libertades incluidos en el Capítulo segundo, ley que tendrá que ser ordinaria, ya que dada su ubicación la materia no es propia de la Ley Orgánica.

Por otro lado, la legislación de desarrollo tendrá que respetar, en todo caso, como se ha dicho anteriormente, su contenido esencial<sup>7</sup>.

- Control constitucional de las leyes de desarrollo

En este sentido, cualquier ley puede ser sometida al juicio de constitucionalidad ante el Alto Tribunal.

## **2.2. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones**

La LF, que entró en vigor el 1 de enero de 2003, tiene por objeto desarrollar el derecho de fundación reconocido en la Constitución y establecer las normas de régimen jurídico de las fundaciones que corresponde dictar al Estado, así como regular las fundaciones de competencia estatal.

Se pretende alcanzar tres objetivos distintos con esta regulación del derecho de fundación:

- En primer lugar, reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones. Así, se ha sustituido en la mayor parte de los casos la exigencia de autorización previa de actos y negocios jurídicos por parte del Protectorado, por la de simple comunicación al mismo del acto o negocio realizado.
- Por otra parte, desde un punto de vista de su formación, flexibilizar y simplificar los procedimientos, especialmente los de carácter económico y financiero, eximiendo además a las fundaciones de menor tamaño del cumplimiento de ciertas obligaciones, aspecto del que se hablará más adelante.
- Por último, dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional.

---

<sup>7</sup> Es importante atender a la definición que establece el Tribunal Constitucional en su S 11/1981, de 8 de abril, sobre contenido esencial, que es la siguiente: "Aquella parte del contenido de un derecho sin la cual éste pierde su peculiaridad, o, dicho de otro modo, lo que hace que sea reconocible como derecho perteneciente a un determinado tipo. Es también aquella parte del contenido que es ineludiblemente necesaria para que el derecho permita a su titular la satisfacción de aquellos intereses para cuya consecución el derecho se otorga".

La normativa reguladora de las fundaciones se aprueba en ejercicio de una competencia constitucional compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Es decir, que las fundaciones no están en España sujetas a una sola Ley básica, sino que junto con esta Ley, de ámbito estatal, coexisten otras de carácter autonómico<sup>8</sup>.

El criterio que determina la aplicación de una u otra normativa es el ámbito de actuación de la fundación. Así, si una fundación desarrolla principalmente sus actividades en una Comunidad Autónoma, la norma aplicable será la correspondiente ley autonómica. Por el contrario, si la fundación desarrolla sus actividades principalmente en más de una Comunidad Autónoma o en todo el territorio del Estado, la ley aplicable será la Ley estatal. Si la fundación desarrolla sus actividades en una Comunidad Autónoma que no tiene una ley específica en materia de fundaciones, se regirá, supletoriamente, por la Ley estatal<sup>9</sup>. Todo ello sin perjuicio de que también pueda realizar actividades de carácter internacional. El ámbito territorial deberá determinarse expresamente en los estatutos.

No obstante, la LF, en su disposición final primera, enumera los preceptos que son de aplicación a todas las fundaciones, ya sean estatales o autonómicas, bien porque éstos regulan las condiciones básicas que garantizan la igualdad de los españoles en el ejercicio del derecho de fundación, bien porque constituyen legislación procesal, bien por incorporar normas de derecho civil, independientemente de la aplicabilidad preferente del derecho civil foral o especial si lo hubiese.

El presente trabajo abarca exclusivamente la normativa estatal por inspirarse en ella la de las Comunidades Autónomas y porque posee un alcance a todo el territorio español en su conjunto.

### **2.3. Evolución histórica de las fundaciones. Antecedentes legales**

El siglo XIX dejó como herencia algunas normas sobre la materia, entre las que destaca la Ley General de Beneficencia de 1849, que excluía a los establecimientos de beneficencia de la normativa desvinculadora de 1811.

También dejó como herencia el Código Civil de 1889, que supone un importante avance en esta materia al incluir a la fundación entre las personas

---

<sup>8</sup> En el caso de la Comunidad Valenciana, la Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana.

<sup>9</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, *La fundación: concepto, constitución y régimen sustantivo y tributario*, en: [http://www.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOCcw54b8fcbcd4a30/Lafundacion\\_concepto\\_constitucionyregimensustantivoytributario.pdf](http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOCcw54b8fcbcd4a30/Lafundacion_concepto_constitucionyregimensustantivoytributario.pdf)

jurídicas y tratar materias como su capacidad jurídica, nacionalidad, domicilio o extinción, pero que no constituye todavía una regulación completa de estas entidades.

Destaca igualmente el RD de 14 de marzo de 1899, sobre Reorganización de servicios de beneficencia particular e Instrucción para el ejercicio del Protectorado del Gobierno, cuya vigencia llega hasta nuestros días.

A comienzos del siglo XX, las fundaciones españolas están bastante estructuradas en la práctica, pero su regulación legislativa es caótica.

Durante la mayor parte del siglo XX continuó, incluso aumentó, la falta de regulación sistemática y conjunta de las fundaciones. Se promulgaron algunas disposiciones complementarias sobre fundaciones benéficas, algunas específicas para las culturales y docentes, que anteriormente se regían por las mismas normas que las benéficas, y varias para las fundaciones laborales y religiosas.

De esta forma, cuando en 1978 se promulga la CE, existe una maraña legislativa en materia fundacional que necesita ser reorganizada y sistematizada. Y frente a esa coexistencia de numerosas normas que regulan por separado las distintas clases de fundaciones según sus fines, el espíritu de la Constitución es el de una nueva norma aplicable a todas las fundaciones<sup>10</sup>.

Tras la CE se aprobó una nueva Ley que desarrollaba las previsiones del artículo 34 de la misma; nos referimos a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y Mecenazgo.

Esta ley vino a derogar la Ley General de Beneficencia de 1849, anteriormente citada, dando satisfacción a las demandas de un sector en crecimiento, pero que adolecía de una regulación desfasada. Esta Ley fijó el marco imprescindible para la constitución y funcionamiento de las Fundaciones.

Hubo que esperar pues hasta mediados de los noventa del siglo XX para contar por fin con una Ley que situase en el marco constitucional a las fundaciones. La Ley regulaba en un solo texto el régimen sustantivo y fiscal de las Fundaciones y el Mecenazgo. Lo hacía en términos de libertad, resaltando el papel central de la voluntad del fundador, las exigencias del interés general y la nueva posición del protectorado. Además, abría la puerta a la posibilidad de que las fundaciones pudiesen desarrollar actividades económicas o empresariales y a que las personas jurídicas-públicas pudiesen crear

---

<sup>10</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; p. 53.

fundaciones<sup>11</sup>. Es decir, que por fin se contaba con un texto único para todo el panorama fundacional, sin realizar distinciones entre los diversos tipos de Fundaciones en función del fin perseguido, permitiéndose, además, la constitución de Fundaciones por parte de las Administraciones Públicas.

Pese al enorme avance que supuso la Ley 30/1994, la desconfianza que aún latía en ella, sus lagunas y el imparable crecimiento del sector, así como la imprescindible separación de las regulaciones sustantiva y fiscal hicieron pronto visible la necesidad de una nueva regulación, que se plasmó en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Aún así, estas dos Leyes mantienen en lo esencial el contenido de la de 1994, por lo que más que nuevas Leyes, se produjo una simple reforma de la anterior.

Señala J.L PIÑAR MAÑAS que estas leyes deben completarse con lo dispuesto en las diversas Leyes autonómicas, lo que nos sitúa en un escenario de dispersión normativa que quizá no sea el más adecuado ni, por supuesto, el pretendido por el constituyente<sup>12</sup>.

Sin embargo, en nuestra opinión, el hecho de que coexistan Leyes de carácter estatal y autonómico favorece una regulación más completa, ya que, si algún aspecto no lo regula una de las dos leyes, puede regularlo la otra, por lo que podría considerarse más un aspecto favorable que negativo.

---

<sup>11</sup> PIÑAR MAÑAS, J.L. (2016), op. cit; p. 71.

<sup>12</sup> PIÑAR MAÑAS, J.L. (2016), op. cit; p. 72.

### 3. DEFINICIÓN Y TIPOLOGÍA DE LAS FUNDACIONES

#### 3.1. Concepto de Fundación

La palabra "fundación" deriva del latín *fundatio* con raíz en el verbo *fundo*, es decir, fundar, poner los fundamentos, que procede a su vez de *fundies*, fondo o fundamento.

PEDREIRA MENÉNDEZ reconoce tres posiciones doctrinales en torno al concepto de fundación, basadas fundamentalmente en los elementos a los que se les atribuye el carácter esencial o principal de la definición de fundación<sup>13</sup>.

Así, establece una primera posición que gira en torno a la teoría patrimonialista, teoría que ha empapado la práctica totalidad de la jurisprudencia hasta nuestros días. Esta teoría hace recaer el peso del concepto de fundación en el elemento patrimonial, que es afectado a un fin, y a raíz de eso a la fundación se le atribuye personalidad jurídica.

Por otro lado, la segunda teoría que el autor recoge es la que llama "mixta". Esta posición, en palabras del mismo, "yuxtapone al patrimonio el elemento organizativo, de tal manera que toda fundación es un patrimonio organizado para alcanzar un fin de interés general."

Por último, PEDREIRA MENENDEZ reconoce una tercera teoría, la de la organización. Esta teoría se ha consolidado de unos años a la actualidad a partir de la definición que daba del término "fundación" la Ley 30/1994 y la que da la actual Ley 50/2002. Desde esta visión, la fundación es, dice el autor, "una organización que se crea para lograr un fin de interés general, dejando en un segundo término el patrimonio que se destina a tal objetivo".

De acuerdo a este planteamiento, el artículo 2 de la LF, apartado 1, establece: "*Son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*".

A partir de esta definición, la Asociación Española de Fundaciones (en adelante AEF) establece que una fundación es:

*"Una organización sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tiene afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de*

---

<sup>13</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (1999), *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Valladolid, Lex Nova, p. 65 y ss.



*interés general y cuyos beneficiarios son colectividades genéricas de personas.”*

Este concepto clásico del derecho es el que ha seguido el Tribunal Constitucional en la interpretación de este precepto. En su Sentencia 49/1988, de 22 de marzo, se señala que el concepto de fundación reconocido en la Constitución es el que la considera como *la persona jurídica constituida por una masa de bienes vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general.*

Es importante recalcar que la no existencia de lucro no significa que no se busque la obtención de beneficios. Es a qué y cómo se destinen dichos beneficios lo que define la ausencia de ánimo lucrativo. De esta manera, si el beneficio es repartido entre los asociados, sí existirá ánimo de lucro. Si, por lo contrario, se incorpora a actividades sociales de interés general, como es el caso de las fundaciones, no podremos hablar de fin lucrativo.

Según nuestra opinión, el planteamiento que mejor engloba el concepto es el de la organización, puesto que el patrimonialista centra exclusivamente su atención en el patrimonio, que no debe ser el foco de atención principal, al igual que la teoría mixta. En cambio al considerar la fundación como organización, el patrimonio pasa a un segundo plano porque el eje central es que el fin perseguido.

El artículo 3 de la LF desarrolla el concepto de “Fines de interés general”, y establece que:

“1. Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

2. La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas. Tendrán esta consideración los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares.

3. En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

Como se ha dicho anteriormente, las fundaciones forman parte de lo que hoy se conoce como “Tercer Sector”<sup>14</sup>.

La AEF tiene registradas actualmente más de 13.000 fundaciones, de las que sólo 8.000 mantienen algún tipo de actividad, es decir, el 61%, sin haberse identificado indicio alguno de actividad en el 39% restante. Este concepto es el que la AEF utiliza para determinar el sector fundacional español.

A consecuencia de la crisis, desde 2009 se han perdido más de 1.000 fundaciones activas, ya que a fecha 31/12/2009 el número de fundaciones activas era 9.050, esto es, el 70% del total.

---

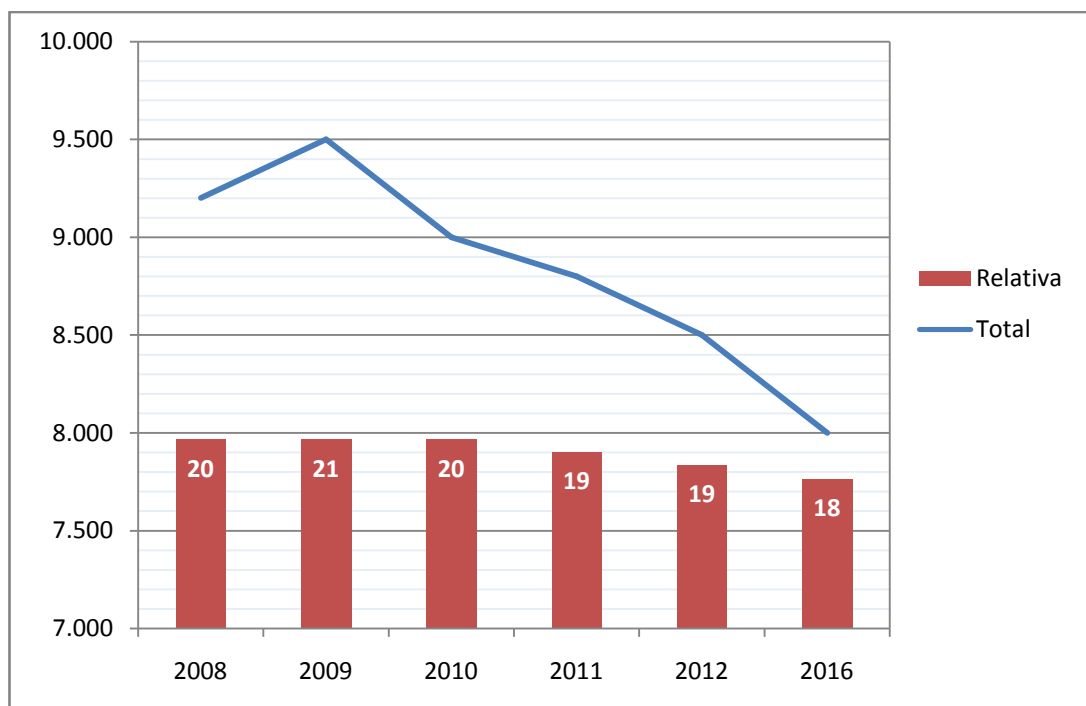
<sup>14</sup> Es común emplear diferentes términos al hacer referencia a este ámbito, pero todos se refieren al Tercer Sector o Sector No Lucrativo. Desde un punto de vista institucional, y hablando de sociedades industrializadas, se podría establecer la coexistencia de tres sectores:

- El Sector Privado: aquellas actividades del mercado cuyo fin es la obtención de beneficios.
- El Sector Público: aquella actividad regulada por las administraciones.
- El Tercer Sector: aquellas actividades que no son ni del mercado ni del Estado, es decir, entidades sin ánimo de lucro y no gubernamentales.

No obstante, esta definición se puede ampliar tomando como base el estudio de la Universidad “Johns Hopkins” de Baltimore. Su definición se fundamenta en cinco criterios clave que determinan los rasgos básicos que debe poseer una institución cualquiera para poder ser entendida como parte del Tercer Sector. En primer lugar, debe estar organizada formalmente, lo que incluye una realidad institucionalizada, con estructuración interna, estabilidad relativa de objetivos formales y distinción neta entre socios y no socios. También debe ser privada, lo que conlleva estar separada institucionalmente de cualquier nivel gubernamental. Además, no ha de formar parte del sector público (estatal, autonómico y local), ni ha de estar controlada por éste; esto no significa, sin embargo, que la organización no pueda recibir apoyo público, ni excluye que pueda haber funcionarios públicos en sus órganos de gobierno. Debe tener ausencia de ánimo de lucro aunque cabe destacar que la obligación de no distribuir beneficios, sino que hayan de ser reinvertidos en función de la misión corporativa de la organización, no impide que una empresa sin ánimo de lucro pueda pagar sueldos y salarios competitivos a sus trabajadores y trabajadoras. Han de tener sus propios mecanismos de autogobierno y han de gozar de un grado significativo de autonomía y por último tener un marcado grado de participación voluntaria. LESTER M. y HELMUT K. (1999), “Nuevo Estudio del Sector Emergente. Resumen. Versión revisada”, en *Proyecto de Estudio Comparativo del Sector No Lucrativo de la Universidad Johns Hopkins (Fase II)* en: [http://ccss.jhu.edu/wpcontent/uploads/downloads/2011/11/EmergingSectorSPANISH\\_1999.df](http://ccss.jhu.edu/wpcontent/uploads/downloads/2011/11/EmergingSectorSPANISH_1999.df)

Podemos observar la variación del número de fundaciones en España en los últimos años:

Tabla 1



Fuente: Elaboración propia a partir de [www.elconfidencial.lab](http://www.elconfidencial.lab), Asociación Española de fundaciones y [www.datosmacro.com](http://www.datosmacro.com).

Como se aprecia en el gráfico, el número de fundaciones ha ido disminuyendo considerablemente desde el 2009, donde hubo un aumento notable de las mismas. El gráfico de barras muestra el número de fundaciones existentes por cada 100.000 habitantes.

Si se analizase el número de fundaciones por cada 100.000 habitantes Comunidad por Comunidad, se obtendrían resultados muy dispares entre sí.

La siguiente imagen recoge el número de fundaciones por cada 100.000 habitantes, en cada Comunidad Autónoma.

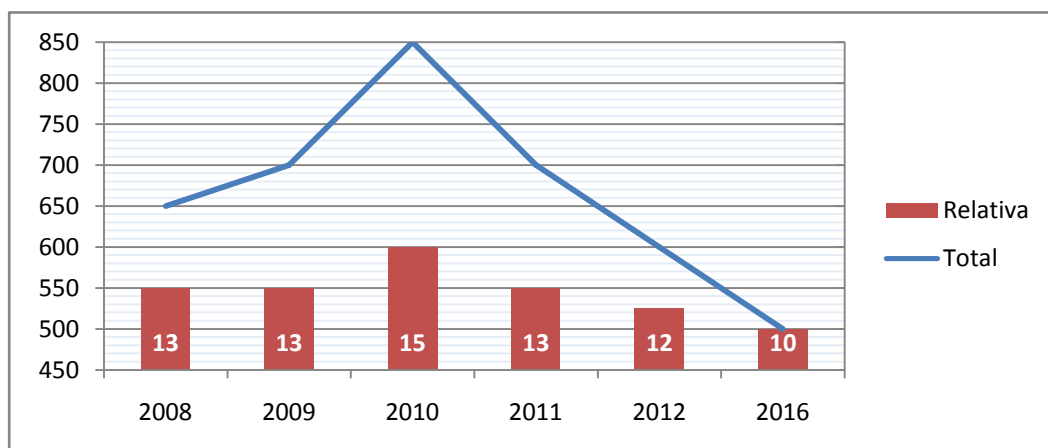
Tabla 2



Fuente: Asociación Española de Fundaciones

Profundizando un poco más en la Comunidad Valenciana, ésta cuenta con un total de 500 fundaciones activas actualmente, lo que equivale a 10 fundaciones por cada 100.000 habitantes. En este caso, en esta región también ha disminuido el número total de fundaciones desde 2010 de una manera muy acusada.

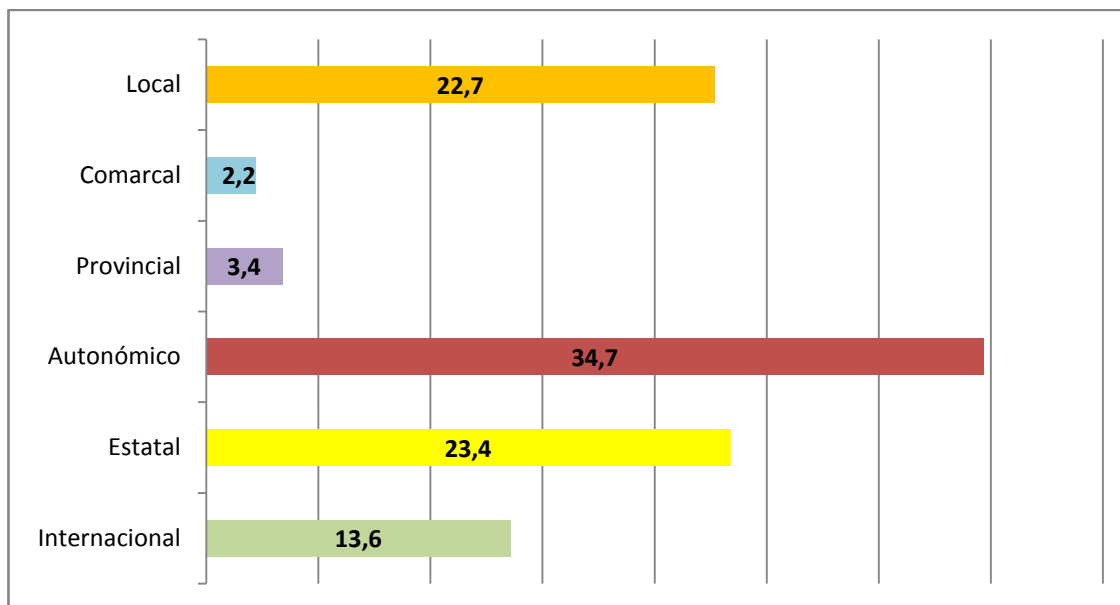
Tabla 3



Fuente: Elaboración propia a partir de [www.elconfidencial.lab](http://www.elconfidencial.lab), Asociación Española de fundaciones y [www.datosmacro.com](http://www.datosmacro.com).

La mayor parte de las fundaciones españolas activas llevan a cabo su actividad en el ámbito autonómico, siendo estas las que más han sufrido la crisis.

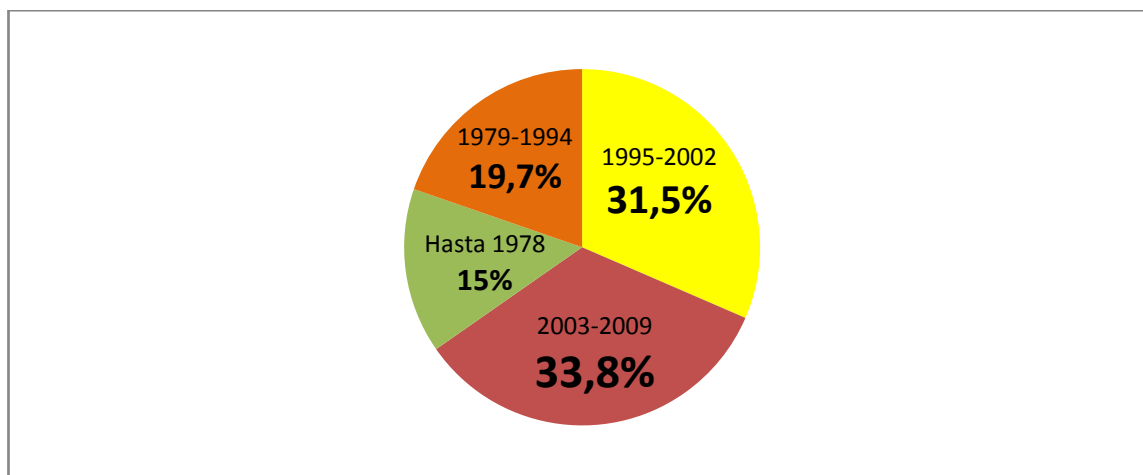
Tabla 4



Fuente: Elaboración propia a partir de Asociación Española de Fundaciones.

Por último, el sector fundacional español está mayoritariamente compuesto por organizaciones que podríamos definir como jóvenes, ya que el 65,3% de las fundaciones registradas y no extinguidas tienen una antigüedad inferior a quince años.

Tabla 5



Fuente: Elaboración propia a partir de [www.elconfidencial.lab](http://www.elconfidencial.lab), Asociación Española de fundaciones y [www.datosmacro.com](http://www.datosmacro.com).

### 3.2. Características

Es necesario establecer los aspectos que caracterizan a las fundaciones frente a otras figuras afines.

Nuestro Derecho reconoce a las corporaciones, a las asociaciones y a las fundaciones como personas jurídicas. Concretamente, el artículo 35.1 del Código Civil (en adelante CC), establece: *Son personas jurídicas las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley.*

El término corporación se utiliza comúnmente para designar personas jurídicas de carácter público, es decir, creadas por el Estado y sometidas a normas de Derecho público. Además, en la corporación hay asociación de personas, en la fundación predestinación de bienes a fines sociales. La esencia de las corporaciones es un conjunto de individuos que se unen para llevar a cabo una finalidad común; en cambio, las fundaciones tienen como base una comunidad de bienes o patrimonio<sup>15</sup> que se adscribe a un fin concreto<sup>15</sup>.

Por otro lado, las asociaciones, en especial las declaradas de utilidad pública, son el tipo de persona jurídica que más se acerca a las fundaciones, pero también hay rasgos que las diferencian<sup>16</sup>.

Mientras que las fundaciones persiguen fines de interés general<sup>17</sup>, las asociaciones persiguen todo tipo de fines, siempre que sean lícitos: de interés público, de interés particular o incluso de temas más triviales. Es decir, es posible crear una asociación limitada al beneficio de grupos concretos, personas o clases de personas determinadas, mientras que las fundaciones siempre deben beneficiar a colectividades genéricas de personas<sup>18</sup>.

Además, en la fundación no hay socios, como en la asociación, sino beneficiarios ajenos a la organización. Esto se debe a que, como se ha dicho, la fundación supone el planteamiento de un fin altruista y unos medios para alcanzarlo, y este planteamiento es su forma de operar, mientras que en la asociación los socios pueden transformarla a los cinco o cincuenta años de su constitución, cambiar sus objetivos y actividades, modificar su sistema de

---

<sup>15</sup> Es decir, mientras que la corporación mira por el beneficio propio de sus miembros, la fundación lo hace por el beneficio de personas ajenas, externas a la fundación.

<sup>16</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; p. 25 y ss.

<sup>17</sup> Sobre el significado del fin para la fundación, CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), *El régimen jurídico de las fundaciones. Estudio para su reforma*, Madrid, Ministerio de Asuntos Sociales.

<sup>18</sup> La clave está en el hecho de que la asociación es un conjunto de personas destinado a un fin, mientras que la fundación es un patrimonio destinado a un fin. En la asociación el elemento esencial es ese grupo de personas que se asocia, y en la fundación es el patrimonio que aportó el fundador. El patrimonio de las asociaciones lo aportan los asociados y en las fundaciones el fundador.

gobierno o disolverla y suprimirla, pues la asociación son ellos. La fundación está asentada en el negocio jurídico fundacional, que es la declaración de voluntad, no recepticia<sup>19</sup> e irrevocable, de constituirla, dotándola del bien o bienes con el que se cumplirá el fin de interés público o general perseguido.

Por último, las sociedades, que son una subespecie dentro de las asociaciones, son entidades que persiguen un fin de lucro. Nacen en respuesta al deseo de enriquecimiento de los socios, idea totalmente contraria al concepto de fundación.

La fundación, como ya se ha dicho en páginas anteriores, sirve al interés social y todo su patrimonio va destinado al mismo, nunca al lucro de los fundadores o gestores, ni si quiera en beneficio de personas individualizadas.

---

<sup>19</sup> Es decir, que no va dirigida a nadie en particular, sino genéricamente a la sociedad, y produce su efecto sin necesidad de notificación.

Tabla 6

	FUNDACIÓN	ASOCIACIÓN	SOCIEDAD
<b>Personalidad jurídica</b>	Desde la inscripción en el Registro de Fundaciones	Se adquiere por la voluntad colectiva de sus promotores (Inscripción en el Registro General de Asociaciones no obligatoria)	Desde la inscripción de la Sociedad en el Registro Mercantil
<b>Miembros necesarios para su constitución</b>	1 o más fundadores	Mínimo 3 personas	Uno, dos o más socios
<b>Patrimonio mínimo inicial necesario</b>	30.000€	0€	60.000€ para la anónima y 3.000€ para la limitada
<b>¿Quién aporta el patrimonio?</b>	Fundador/es	Asociados	Socios
<b>Órganos de Gobierno</b>	Patronato (Mínimo tres personas)	Asamblea General de los asociados y Junta Directiva	Junta General de Accionistas, Consejo de Administración y Comité Ejecutivo
<b>¿Ánimo de lucro?</b>	NO	NO	SÍ
<b>Fin</b>	Fines de interés general	Todo tipo de fines (siempre que sean lícitos)	El enriquecimiento de los socios
<b>¿A quién benefician?</b>	A grupos/personas concretos	A colectividades genéricas	A los socios

Fuente: Elaboración propia

### 3.3. Clases de fundaciones

La AEF, atendiendo a los criterios que a continuación se enumeran, establece diversos tipos de fundaciones.

a) En atención a la voluntad e iniciativa creadora.

- **Fundaciones privadas.** Son aquellas que se crean a partir de un capital privado.

- **Fundaciones del sector público.** Son aquellas que se crean con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General

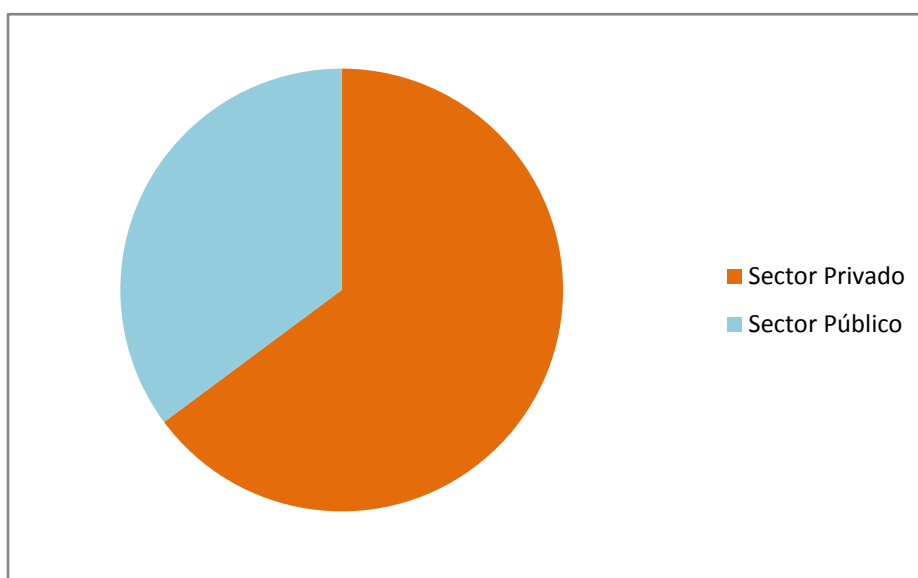


del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del sector público, o que su patrimonio fundacional, con carácter de permanencia, está formado en más de un 50% por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

Estas fundaciones pueden ser utilizadas en algunos casos como forma de gestión directa de los servicios públicos, respondiendo al principio de descentralización. La fundación funciona como una entidad de Derecho Público con personalidad jurídica y patrimonial propia y que se rige por el estatuto de su creación.

Las personas jurídicas que fundan más son del sector privado, con un 65,48% de peso sobre el 35,52% de las entidades del sector público, en 2012<sup>20</sup>.

Tabla 7



Fuente: Elaboración propia

b) Atendiendo a los beneficiarios.

- **Fundaciones laborales:** son aquellas que se crean para beneficiar a los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares.

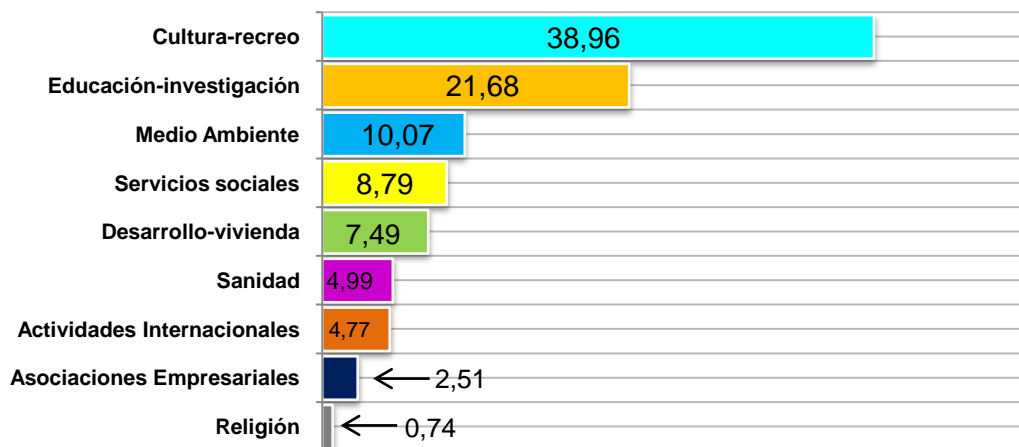
<sup>20</sup> Fuente: Asociación Española de Fundaciones

c) Atendiendo a los fines.

- **Fundaciones culturales, asistenciales, educativas, de cooperación al desarrollo, de defensa del medio ambiente**, entre otras.

El siguiente gráfico agrupa las fundaciones españolas, atendiendo al área de actividad. Las fundaciones de nuestro país se dedican principalmente a la educación-investigación, la cultura y el recreo y el medio ambiente:

Tabla 8



Fuente: elaboración propia a partir de Asociación Española de Fundaciones

## 4. CONSTITUCIÓN DE LAS FUNDACIONES

### 4.1. Capacidad para fundar

La capacidad para fundar, así como los requisitos para ello, viene definida en el Artículo 8 de la LF, que es heredero directo del art. 6 de la Ley de Fundaciones de 1994<sup>21</sup>.

Éste permite que puedan constituir fundaciones no sólo las personas físicas, sino también las jurídicas, tanto privadas como públicas:

“1. Podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean éstas públicas o privadas.

2. Las personas físicas requerirán de capacidad para disponer gratuitamente, inter vivos o mortis causa, de los bienes y derechos en que consista la dotación.

3. Las personas jurídicas privadas de índole asociativa requerirán el acuerdo expreso del órgano competente para disponer gratuitamente de sus bienes, con arreglo a sus Estatutos o a la legislación que les resulte aplicable. Las de índole institucional deberán contar con el acuerdo de su órgano rector”.

El apartado 4º del mismo artículo dispone por su parte que: “Las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario”.

La ley actual ha suprimido de los requisitos la capacidad de obrar, por considerar que, al exigir capacidad suficiente para disponer de forma gratuita de los bienes y derechos, implícitamente queda contenido el requisito de suficiente capacidad de obrar a tenor de los artículos 624 y 663 CC<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> GONZALEZ CUÉTO, T. (2003), *Comentarios a la Ley de Fundaciones 50/2002, de 26 de diciembre*, Cizur Menor, Aranzadi, p. 91.

<sup>22</sup> Art.624 CC: Podrán hacer donación todos los que puedan contratar y disponer de sus bienes. Art.663 CC: Están incapacitados para testar: 1º Los menores de catorce años de uno y otro sexo. 2º El que habitual o accidentalmente no se hallare en su cabal juicio.

## 4.2. Modalidades de constitución

El Artículo 9 de la LF establece las modalidades de constitución de una Fundación:

- “1. La fundación podrá constituirse por actos inter vivos o mortis causa.
2. La constitución de la fundación por acto inter vivos se realizará mediante escritura pública.
3. La constitución de la fundación por acto mortis causa se realizará testamentariamente, cumpliéndose en el testamento los requisitos establecidos en el artículo siguiente para la escritura de constitución.
4. Si en la constitución de una fundación por acto mortis causa el testador se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por esta Ley se otorgará por el albacea testamentario y, en su defecto, por los herederos testamentarios. En caso de que éstos no existieran, o incumplieran esta obligación, la escritura se otorgará por el Protectorado, previa autorización judicial”.

Con referencia a la configuración jurídica del negocio jurídico inter vivos por el que se crea una fundación, entiende la doctrina que se trata de un negocio jurídico unilateral, tratándose generalmente de una voluntad individual, pero puede suceder que los fundadores sean varios, es decir, que concurra una pluralidad de personas en un acto conjunto, pero no por ello será un contrato, porque no son voluntades convergentes, sino paralelas. Es decir: hay pluralidad de sujetos, pero en una sola parte negocial. Aquella declaración unilateral de voluntad, formulada por una o por varias personas, no es recepticia, no va dirigida especialmente a nadie, sino genéricamente a la sociedad, y, por lo tanto, una vez hecha es irrevocable.

Tratándose de la constitución de fundaciones por negocio jurídico mortis causa, será también un negocio jurídico unilateral, no recepticio, pero a diferencia de la constitución por negocio jurídico inter vivos, el que siga la vía testamentaria deberá atenerse a los requisitos de forma que establece la ley para los negocios de última voluntad, y además la nota de la irrevocabilidad no la adquirirá hasta después de la muerte del testador, por cuanto en vida del mismo el testamento es siempre revocable<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> Art. 737 CC.

No obstante, si la creación de la fundación se lleva a cabo mediante forma testamentaria válida, cuando el testador nombre heredera a la fundación que ordena constituir en el propio testamento, se plantea el problema, manifiesta LACRUZ BERDEJO<sup>24</sup>, de cómo puede heredar una persona que aún no existe al morir el causante. Algunos lo resuelven de manera tajante considerando nacida la fundación en el momento mismo de la muerte del fundador, pero es más realista pensar que el caudal relicto<sup>25</sup> se reserva en favor del ente a constituir, el cual lo recibirá, una vez constituido, como si hubiera existido en el momento de fallecer el causante<sup>26</sup>.

### 4.3. Escritura pública de constitución

Una escritura pública es un documento formal que se otorga (se firma) ante un fedatario público: el notario.

En el caso de las fundaciones, la escritura pública es el instrumento a través del cual se formaliza su creación. La escritura pública de constitución contiene los extremos más importantes acerca de la entidad<sup>27</sup>.

En palabras de DÍEZ PICAZO, “la escritura pública de fundación es el requisito sustancial de la constitución de una fundación, por lo que su contenido es objeto de regulación legal”<sup>28</sup>. Y, efectivamente, para que la escritura de constitución sea válida, debe hacer referencia a las siguientes cuestiones, que se conocen como contenido mínimo y vienen establecidas en el artículo 10 de la LF:

- “a) El nombre, apellidos, edad y estado civil del fundador o fundadores, si son personas físicas, y su denominación o razón social, si son personas jurídicas, y, en ambos casos, su nacionalidad y domicilio y número de identificación fiscal.
- b) La voluntad de constituir una fundación.
- c) La dotación, su valoración y la forma y realidad de su aportación.
- d) Los Estatutos de la fundación.

---

<sup>24</sup> LACRUZ BERDEJO, (2004), *Elementos de Derecho Civil I, Parte General, Vol. II, Personas*, Madrid, Dykinson, p. 322.

<sup>25</sup> Conjunto de bienes, derechos y obligaciones, que forman el patrimonio del causante después de su fallecimiento y que será repartido en la proceso sucesorio.

<sup>26</sup> LORENZO CRUZ, A. (1990), “Algunas consideraciones jurídicas del régimen de la fundación”, en VVAA, *Anuario de la Facultad de Derecho*, Univ. de Extremadura, Serv. de Publicaciones, pp. 464-465.

<sup>27</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; p. 69.

<sup>28</sup> DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A. (2012), *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, Madrid, Tecnos, p. 539.

e) La identificación de las personas que integran el Patronato, así como su aceptación si se efectúa en el momento fundacional.”

La escritura pública será otorgada por distintas personas, en función de las circunstancias de creación:

- Si la constitución de la fundación es por acto inter vivos, el otorgamiento de la escritura pública constituye una formalidad ad solemnitatem<sup>29</sup> y lo llevará a cabo el propio fundador.
- Si por lo contrario, lo es por acto mortis causa, la escritura pública es igualmente necesaria y deberá realizarse testamentariamente, cumpliéndose en el testamento los requisitos establecidos para la escritura pública de constitución, mencionados anteriormente. Sin embargo, si el testador únicamente manifiesta su voluntad de crear una fundación y a disponer de los bienes y derechos para su dotación, la escritura de constitución con los demás requisitos exigidos que debe contener, se otorgará por el albacea testamentario<sup>30</sup>, o en su defecto por los herederos testamentarios, y en el supuesto de que éstos no existieran, o incumplieran dicha obligación, la escritura se otorgará por el Protectorado, que ejercerá las funciones para que la fundación se constituya válidamente y designará a la persona encargada de otorgar la escritura, previa autorización judicial<sup>31</sup>.

En ambos casos es necesario elevar a escritura pública la constitución de la Fundación, y posteriormente registrarla en el Registro de Fundaciones, el cual se analizará en el próximo apartado. Esta necesidad u obligación se puede considerar como:

- Condición básica para el ejercicio del derecho de la fundación reconocido en el art. 34 de la CE.
- Requisito de transparencia
- Publicidad, seguridad y certeza para los terceros que se relacionan, de que se encuentran ante una verdadera fundación y no ante otro tipo de institución.

---

<sup>29</sup> Una formalidad se exige “ad solemnitatem” cuando se impone para la validez misma del acto.

<sup>30</sup> El albacea puede definirse como la persona designada por el causante para ejecutar o hacer ejecutar en nombre propio y en interés ajeno las disposiciones de última voluntad según lo que expresa el testamento.

<sup>31</sup> Art. 9.4 LF/2002, en relación con el artículo 43.c) del RD 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

- Requisito fundamental para que las fundaciones extranjeras puedan ejercer sus actividades de forma estable en España.
- Requisito para que las que pretendan obtener la calificación de “entidades sin ánimo de lucro” puedan gozar del régimen fiscal especial previsto en la ley 49/2002.
- Forma de evitar de una posible utilización fraudulenta.

#### **4.4. Registro de la fundación**

Este Registro posee una naturaleza doble:

Por un lado, las fundaciones adquieren personalidad jurídica desde el momento de la inscripción en dicho Registro de la escritura pública de su constitución. Este aspecto será analizado con mayor profundidad más adelante.

Y por otro, se configura como un instrumento al servicio de la Administración y de los diferentes Protectorados, a los que les proporciona información para el desarrollo de sus actividades y el ejercicio de sus funciones.

La inscripción registral de la fundación debe realizarse en determinados plazos, que varían según la forma en que se ha constituido:

- Un mes desde el otorgamiento de la escritura pública en la constitución inter vivos.
- En la constitución testamentaria, un mes desde la protocolización del testamento si el testador no comparece ante notario, o un año desde el fallecimiento si el testamento es autorizado por notario.

El Artículo 36 de la LF hace referencia al Registro de Fundaciones de competencia estatal:

- “1. Existirá un Registro de Fundaciones de competencia estatal dependiente del Ministerio de Justicia, en el que se inscribirán los actos relativos a las fundaciones que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma.
2. La estructura y funcionamiento del Registro de Fundaciones de competencia estatal se determinarán reglamentariamente.

3. En el Registro de Fundaciones de competencia estatal se llevará una sección de denominaciones, en la que se integrarán las de las fundaciones ya inscritas en los Registros estatal y autonómicos, y las denominaciones sobre cuya utilización exista reserva temporal.
4. Las Comunidades Autónomas, una vez realizada la inscripción de la constitución de la fundación o, en su caso, de la extinción de la misma, darán traslado de estas circunstancias al Registro de Fundaciones de competencia estatal, a efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior y para constancia y publicidad general”.

Así mismo, el Artículo 37 establece los efectos:

- “1. Los Registros de Fundaciones serán públicos, presumiéndose el conocimiento del contenido de los asientos.
2. La publicidad se hará efectiva mediante certificación del contenido de los asientos, por nota simple informativa o por copia de los asientos y de los documentos depositados en los Registros o por medios informáticos o telemáticos que se ajustará a los requisitos establecidos en la normativa vigente en materia de protección de datos de carácter personal.
3. Los actos sujetos a inscripción no inscritos no perjudicarán a tercero de buena fe. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción no inscrito.
4. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de la normativa reguladora de otros Registros públicos existentes.
5. Cuando el Registro encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la constitución de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada, quedando suspendido el procedimiento de inscripción hasta tanto recaiga resolución judicial firme”.

El Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal viene regulado en el RD 1611/2007, de 7 de diciembre, (en adelante RDRRFCE) y su aprobación permite la puesta en funcionamiento del mismo al desarrollar sus funciones, su estructura, su funcionamiento y efectos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 36 y 37 del Capítulo VIII de la LF.

El artículo 2 de este Reglamento establece el objeto del Registro, y dice que: “El Registro tiene por objeto la inscripción de las fundaciones relacionadas



en el artículo 11 de este Reglamento, así como la inscripción, constancia y depósito de los actos, negocios jurídicos y documentos relativos a las mismas”.

Así pues, el artículo 11 del RRFCE efectúa la siguiente numeración:

“Sujetos inscribibles.

Deben inscribirse en el Registro:

- a) Las fundaciones, incluso laborales, que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una comunidad autónoma.
- b) Las delegaciones de fundaciones extranjeras que tengan el mismo ámbito de actuación.
- c) Las fundaciones del sector público estatal, con independencia del ámbito territorial de actuación de las mismas”.

Retomando el aspecto de la adquisición de personalidad jurídica, el artículo 3 determina que: “De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, las fundaciones a las que se refiere el artículo 11 de este Reglamento tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de fundaciones de competencia estatal”.

En cuanto a este tema, CABRA DE LUNA apunta que existe una diferencia entre el Derecho anglosajón y el continental, y es que aquél desconoce la noción de persona jurídica. Así, la inscripción en el Registro de fundaciones no tiene carácter constitutivo, sino solo un efecto informativo<sup>32</sup>.

El artículo 5 que regula el acceso al Registro establece que éste es público para quienes tengan interés en conocer su contenido. No obstante, la publicidad del Registro no alcanza a los datos referidos a los domicilios de las personas, estado civil y otros datos de carácter personal que consten en la documentación de cada fundación.

El Registro, en el ejercicio de su función de inscripción, queda sometido a los siguientes principios recogidos en artículo 7 RDRRFCE:

---

<sup>32</sup> CABRA DE LUNA, M.A. (1998), *El Tercer Sector y las fundaciones de España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*, Madrid, Escuela Libre Editorial, p. 305 y ss.

“a) Titulación pública: la inscripción en el Registro se practicará, con carácter general, en virtud de documento público conforme a lo dispuesto en el artículo 25 del Reglamento.

b) Legalidad: el Encargado del Registro calificará la legalidad de las formas extrínsecas de los documentos de toda clase en cuya virtud se solicite la inscripción, así como la capacidad y legitimación de los que los otorguen o suscriban y la validez de su contenido, por lo que resulte de ellos y de los asientos registrales.

c) Legitimación: el contenido del Registro se presume exacto y válido. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los tribunales y producirán sus efectos mientras no se inscriba la declaración judicial o, en su caso, resolución administrativa, de su inexactitud o nulidad. La inscripción no convalida los actos y contratos que sean nulos con arreglo a las leyes.

d) Fe pública: la declaración de inexactitud o nulidad de los asientos del Registro no perjudicará los derechos de terceros de buena fe adquiridos conforme a Derecho.

e) Principio de prioridad: inscrito cualquier título en el Registro, no podrá inscribirse o anotarse ningún otro de igual o anterior fecha que resulte opuesto o incompatible con él.

El documento que acceda primeramente al Registro será preferente sobre los que accedan con posterioridad, debiendo el Encargado del Registro practicar las operaciones registrales correspondientes según el orden de presentación.

f) Tracto sucesivo:

1.º Para inscribir actos o contratos relativos a un sujeto inscribible será precisa la previa inscripción del sujeto.

2.º Para inscribir actos o contratos modificativos o extintivos de otros otorgados con anterioridad será precisa la previa inscripción de estos.

3.º Para inscribir actos o contratos otorgados por apoderados o administradores será precisa la previa inscripción de éstos.

g) Publicidad formal: El Registro es público y corresponde al Encargado del Registro el tratamiento del contenido de los asientos registrales, de modo que se haga efectiva su publicidad directa y se garantice, al mismo tiempo, la imposibilidad de su manipulación o televaciado.”

Son funciones del Registro las enumeradas en el artículo 10 RDRRFCE:

“1. Son funciones del Registro:

- a) La inscripción de las fundaciones relacionadas en el artículo 11 del Reglamento y de los actos relativos a ellas que determinan la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal y el presente Reglamento.
- b) La legalización de los libros obligatorios de las fundaciones relacionadas en el artículo 11 del Reglamento.
- c) El nombramiento de auditores de cuentas.
- d) El depósito y publicidad del plan de actuación y de las cuentas anuales, acompañadas, cuando proceda, del informe de auditoría y del informe anual sobre el grado de cumplimiento de los códigos de conducta para la realización de inversiones temporales, a que se refiere el artículo 25 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal, así como cualquier otro documento que disponga la normativa vigente.
- e) La expedición de certificaciones sobre denominaciones, y de certificaciones y notas sobre los asientos y documentos que obren en el Registro.
- f) La determinación del protectorado de la fundación.
- g) La evacuación de consultas, cuando a juicio del Encargado del Registro sean de interés general y no supongan una precalificación de los actos, negocios o documentos.
- h) Cualquier otra función que le atribuya la normativa vigente.

2. En el ejercicio de sus atribuciones, el Registro podrá solicitar la información o asistencia de los órganos y entidades de la Administración General del Estado o de las comunidades autónomas que ejerzan funciones de registro y protectorado.”

En cuanto a la organización administrativa del Registro, recogida en el artículo 8, éste dependerá orgánicamente del Ministerio de Justicia y estará adscrito a la Dirección General de los Registros y del Notariado. Radicará en Madrid y tendrá carácter único para todo el territorio del Estado. El Registro funcionará como una única instancia en sus relaciones con los protectorados ministeriales y con los registros autonómicos.

Pero, ¿qué ocurre si no se inscribe a la fundación en el Registro? La falta de inscripción no implica, en principio, la extinción de la fundación. Es posible subsanar esta falta inscribiéndola el Patronato o el Protectorado. Todo sin perjuicio de que la falta de inscripción se perpetúe y la fundación no acceda al Registro, en cuyo caso lo procedente será acordar la extinción de la fundación en formación y la correspondiente liquidación del patrimonio

aportado a la fundación, con la consiguiente devolución de lo aportado al fundador o a sus causahabientes<sup>33</sup>.

#### **4.5. Estatutos de las fundaciones**

Los estatutos de una fundación son las normas que rigen todo su funcionamiento interno y su organización. Su papel, por tanto, es de gran importancia. Dentro del marco legal, las fundaciones pueden regirse por sus propias reglas, que serán las adecuadas a sus características y que responderán a la voluntad del fundador, que es quien, en principio, redactó los estatutos<sup>34</sup>.

Hay algunas cuestiones que necesariamente deben ser reguladas en los estatutos, pero no de forma totalmente libre, puesto que la LF contiene normas imperativas dentro de las cuales debe moverse el fundador al elaborarlos.

El contenido mínimo de los estatutos viene recogido en el artículo 11 de la LF, y es el siguiente:

“En los estatutos de la fundación se hará constar:

- a) La denominación de la entidad.
- b) Los fines fundacionales.
- c) El domicilio de la fundación y el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades.
- d) Las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y para la determinación de los beneficiarios.
- e) La composición del Patronato, las reglas para la designación y sustitución de sus miembros, las causas de su cese, sus atribuciones y la forma de deliberar y adoptar acuerdos.
- f) Cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que el fundador o fundadores tengan a bien establecer”.

En cuanto a la denominación, es necesario darle un nombre para identificarla. En él deberá figurar la palabra Fundación y no podrá coincidir o asemejarse a ningún otro previamente inscrito.

---

<sup>33</sup> NIETO ALONSO, A. (2016), “Aspectos sustantivos relevantes y controvertidos de las fundaciones”, en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dir.), op.cit; pp.158-159.

<sup>34</sup> Si no los incluyó en la constitución por testamento, lo que es bastante habitual, se encargará de ello la persona que otorgue la escritura de constitución.

En lo que al domicilio se refiere, el artículo 6 LF/2002 posibilita que la fundación tenga su domicilio estatutario bien en el lugar donde se encuentre la sede de su patronato o, en el lugar que desarrollen principalmente sus actividades, lo que representa un cambio radical con relación a la precedente LF/1994, cuyo artículo 4 no permitió que el domicilio radicase en un lugar distinto de aquel en el que estuviese la sede de su patronato. Es importante aclarar que el hecho de designar como domicilio un edificio, no implica necesariamente la vinculación de éste al fin de la fundación, cuando el domicilio es perfectamente fungible y modificable.

Por otro lado, la concreción del ámbito territorial determinará tanto el alcance de su competencia, si es estatal o autonómica, como cuál es el Registro de Fundaciones en que deberá inscribirse y qué órgano de la Administración ejercerá el Protectorado sobre la fundación.

En cuanto a las pautas para la administración de los recursos al cumplimiento de los fines y fijación de los beneficiarios, es imprescindible definir, de entre los posibles beneficiarios, y más aún cuando los objetivos y destinatarios sean varios, las reglas de distribución de los recursos entre ellos. La LF exige un tanto por cien mínimo que puede ser aumentado estatutariamente.

De incluirse en los estatutos una cláusula contraria a las normas legales, sólo se inscribirá la fundación, sin dicha cláusula, si ésta no afecta a su validez constitutiva.

Es posible que con el paso del tiempo sea necesaria la modificación de la fundación, ya sea porque han cambiado las circunstancias, por fallecimiento o cese del patrono, o simplemente porque se considera que el cambio es conveniente para los intereses de la fundación. La LF permite la modificación de los estatutos fundacionales, concretamente está recogido en el artículo 29:

“Modificación de los Estatutos.

1. El Patronato podrá acordar la modificación de los Estatutos de la fundación siempre que resulte conveniente en interés de la misma, salvo que el fundador lo haya prohibido.
2. Cuando las circunstancias que presidieron la constitución de la fundación hayan variado de manera que ésta no pueda actuar satisfactoriamente con arreglo a sus Estatutos, el Patronato deberá acordar la modificación de los mismos, salvo que para este supuesto el fundador haya previsto la extinción de la fundación.

3. Si el Patronato no da cumplimiento a lo previsto en el apartado anterior, el Protectorado le requerirá para que lo cumpla, solicitando en caso contrario de la autoridad judicial que resuelva sobre la procedencia de la modificación de Estatutos requerida.
4. La modificación o nueva redacción de los Estatutos acordada por el Patronato se comunicará al Protectorado, que sólo podrá oponerse por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación al mismo del correspondiente acuerdo del Patronato. El Protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo y de forma expresa su no oposición a la modificación o nueva redacción de los Estatutos.
5. La modificación o nueva redacción habrá de ser formalizada en escritura pública e inscrita en el correspondiente Registro de Fundaciones”.

Pero, una vez aclarado esto, surge la siguiente pregunta: ¿quién puede modificar los estatutos fundacionales?

En caso de que la modificación fuera voluntaria, porque conviene a los intereses fundacionales, es el patrono quien puede proceder a realizar el cambio.

Si la modificación no está prohibida, basta con que el patronato comunique su decisión al Protectorado, que sólo puede oponerse a dicho cambio alegando razones de legalidad y en un plazo de tres meses, como se acaba de ver en el apartado 4 del artículo anteriormente citado. Si en ese plazo no se opone, el patronato procederá a formalizar la modificación y a inscribirla en el Registro de Fundaciones.

Si la modificación está expresamente prohibida por el fundador, no basta con la comunicación, sino que es necesaria la autorización del Protectorado.

Esta solicitud deberá ir acompañada del texto de la modificación que se propone, de la certificación del acuerdo de la modificación adoptado por el patronato, y de una exposición razonada del interés que supone el cambio para la fundación pese a la negativa del fundador. El plazo de contestación del Protectorado es de tres meses. En este caso el Protectorado, al contrario de lo que sucede en el supuesto de que la modificación no esté prohibida, en cuyo caso se limita a controlar la legalidad de la modificación, entra en la parte subjetiva de la modificación, confirmando si ésta contribuye o no a la mejor defensa de los intereses de la fundación.

En caso de modificación obligatoria, cuando la fundación no puede continuar funcionando satisfactoriamente siguiendo sus estatutos iniciales, la modificación ya no se considera una facultad del patronato sino una obligación, ya que de no proceder a la misma puede incurrir en responsabilidad. Por eso el propio Protectorado podría tener capacidad directa para llevar a cabo la modificación. Sólo en caso de que el fundador hubiese previsto la extinción de la fundación cuando fuese imposible continuar con la actividad de la misma, se respetará su voluntad.

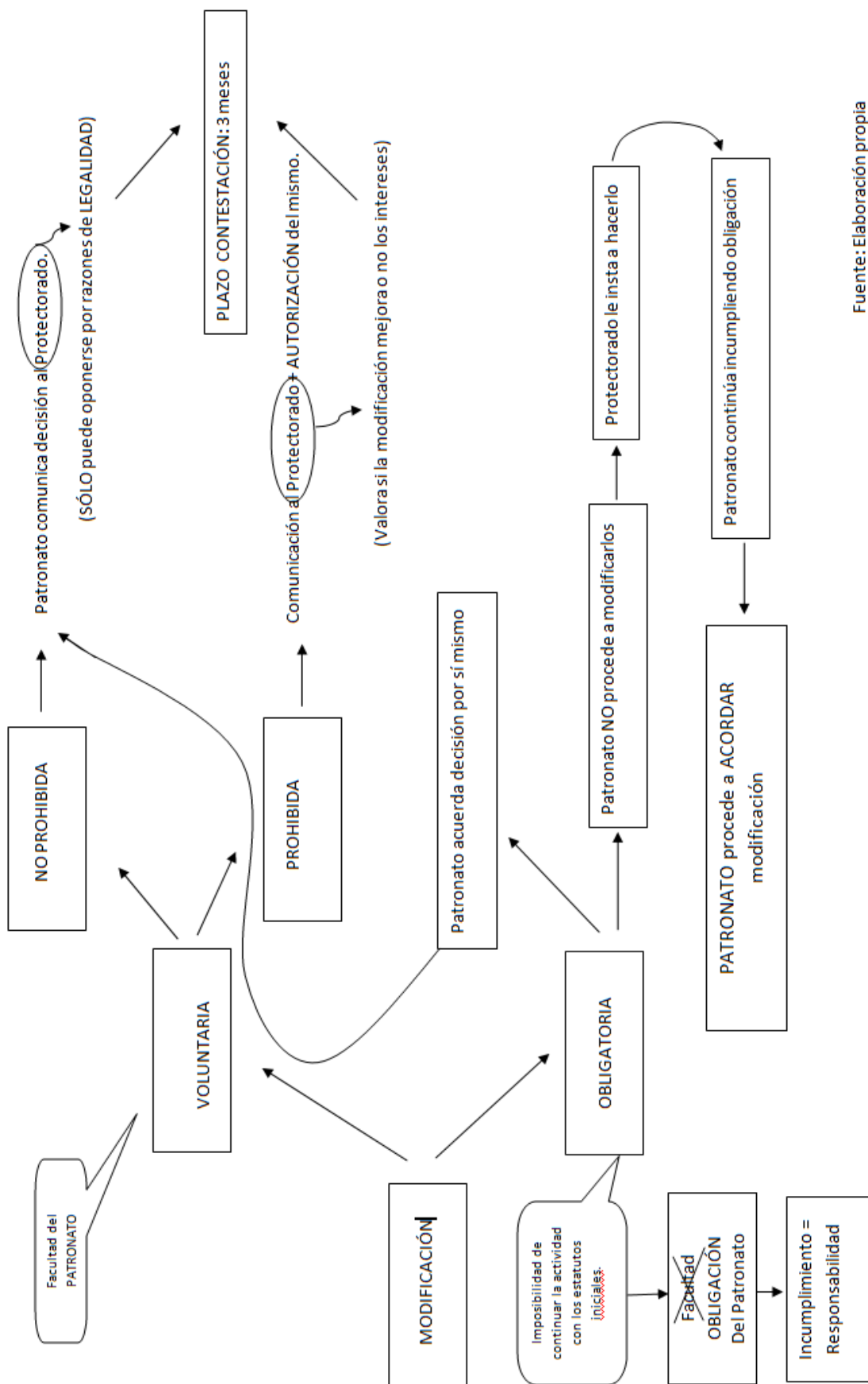
Si el patronato acuerda por sí mismo la modificación, el procedimiento será el mismo que el visto anteriormente.

En caso de que el patronato no proceda a modificar los estatutos y el Protectorado es conocedor de dicha situación, le instará a que lo haga. Y si a pesar de ello continúa incumpliendo su obligación, el Protectorado procederá a acordar la modificación<sup>35</sup>. Ambas figuras, patronato y Protectorado, serán analizadas con profundidad más adelante.

---

<sup>35</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; p. 95 y ss.

Tabla 9



Fuente: Elaboración propia



#### **4.6. Patrimonio de la fundación y dotación fundacional**

Patrimonio y dotación son conceptos que se refieren a ideas diferentes, y su distinción tiene notables consecuencias en la práctica.

Aun cuando el elemento patrimonial haya dejado de ser el eje principal en el concepto de fundación, sigue teniendo una importancia de primer orden.

Conforme ha declarado la Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 3) de 13 de diciembre 2005 (JUR 2006, 273363) (F.4º): “La dotación económica tiende a garantizar la viabilidad y seriedad de la utilización de esta forma jurídica de organización, caracterizada por la afectación, de forma duradera y estable, de acuerdo al artículo 2.1 de la LF, de un patrimonio a la realización de uno o varios fines de interés general. De modo que la existencia de un patrimonio inicial suficiente para cumplir el fin que se persigue, se constituye como un elemento constitutivo del negocio jurídico fundacional”.

Así pues, para crear una fundación es necesario que el fundador le asigne un capital (no únicamente dinero, sino bienes de todo tipo que puedan ser valorados económicamente). Este conjunto de bienes y derechos, que salen de la esfera del patrimonio del fundador y pasan a formar parte de la fundación en el momento en el que la constituye, forman la dotación fundacional.

Frente a ello, el patrimonio es el conjunto de bienes de los que es titular la fundación ya constituida. Es decir, engloba tanto los bienes que pertenecen a la fundación desde el momento inicial (la dotación) y también los obtenidos posteriormente a través de cualquier otro medio.

La dotación viene recogida en el artículo 12 de la LF, que establece:

- “1. La dotación, que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los 30.000 euros.

Cuando la dotación sea de inferior valor, el fundador deberá justificar su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos.

2. Si la aportación es dineraria, podrá efectuarse en forma sucesiva. En tal caso, el desembolso inicial será, al menos, del 25%, y el resto se deberá hacer efectivo en un plazo no superior a cinco años, contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la fundación. Si la aportación no es dineraria, deberá incorporarse a la escritura de constitución una tasación realizada por un experto independiente. En uno y otro caso, deberá acreditarse o garantizarse la realidad de las aportaciones ante el notario autorizante, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
3. Se aceptará como dotación el compromiso de aportaciones de terceros, siempre que dicha obligación conste en títulos de los que llevan aparejada ejecución.
4. Formarán también parte de la dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.
5. En ningún caso se considerará dotación el mero propósito de recaudar donativos”.

Los conceptos de “adecuación” y “suficiencia” no son sinónimos, según GONZÁLEZ CUETO<sup>36</sup>. Para él, dotación “adecuada” implica idoneidad de los bienes y derechos que integran la dotación para conseguir los fines y, “suficiencia”, que dichos bienes y derechos tengan un valor económico lo bastante alto como para poder llegar a conseguir los fines.

Estamos de acuerdo en cuanto a que ambos conceptos no son sinónimos, puesto que, por ejemplo 30.000€ son adecuados puesto que es lo que marca la legislación como inversión inicial, pero pueden no ser suficientes. Sin embargo no compartimos opinión de que la “suficiencia” sea enfocada a conseguir los fines, pensamos que debería ser entendida como “suficiente” para poner en marcha el proyecto que se quiere, puesto que posteriormente cabe conseguir más patrimonio y por lo tanto aumentar la dotación para que, ya entonces, sí sea suficiente para conseguir los fines.

Por su parte, el patrimonio de la fundación viene recogido en el Capítulo IV:

“Artículo 19. Composición, administración y disposición del patrimonio.

---

<sup>36</sup> GONZALEZ CUÉTO, T. (2003), op. cit; p.115.

1. El patrimonio de la fundación está formado por todos los bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación, así como por aquellos que adquiera la fundación con posterioridad a su constitución, se afecten o no a la dotación.
2. La administración y disposición del patrimonio corresponderá al Patronato en la forma establecida en los Estatutos y con sujeción a lo dispuesto en la presente Ley”.

“Artículo 20. Titularidad de bienes y derechos.

1. La fundación deberá figurar como titular de todos los bienes y derechos integrantes de su patrimonio, que deberán constar en su inventario anual.
2. Los órganos de gobierno promoverán, bajo su responsabilidad, la inscripción a nombre de la fundación de los bienes y derechos que integran el patrimonio de ésta, en los Registros públicos correspondientes”.

En opinión de DÍEZ-PICAZO y GULLÓN no parece exacto separar el negocio de creación del ente o persona jurídica del negocio de dotación del mismo, como lo hace un sector de la doctrina. El ente no nace sin la adscripción de bienes; el ente "fundación" es la personificación de un patrimonio destinado a un fin, luego sin patrimonio no hay ente. El fundador no crea el ente y coetánea o posteriormente lo dota, sino que aquel surge a la vida jurídica por una destinación de bienes a la realización del fin que se propone. Destinación y creación de la persona jurídica "fundación" forman un todo único<sup>37</sup>.

A nuestro parecer, la distinción entre ambos conceptos resulta acertada, puesto que efectuar una dotación para poder poner en marcha la fundación es necesario, sin perjuicio de que posteriormente esta aportación inicial pueda ampliarse mediante nuevas aportaciones, ya sean del propio fundador o de terceras personas. Obviamente son dos cosas distintas, a partir de la dotación “construyes la fundación”, y con el patrimonio aportas más a algo ya “construido”.

Otra cosa distinta es el hecho de fijar una cantidad mínima como dotación fundacional que, al contrario que muchos autores que afirman que así se evita una saturación del mundo jurídico de fundaciones y se asegura tener recursos suficientes para lograr los fines de la fundación, no lo creemos

---

<sup>37</sup> DIEZ-PICAZO y GULLON BALLESTEROS (2012), op. cit; pp. 540-544.

necesario. Como se ha dicho unas líneas más arriba, consideramos que, en un momento determinado, puedes no contar con la cantidad de dinero requerida, y por eso sería interesante poder partir de la cantidad con la que se considere que se puede cubrir los gastos de un periodo de tiempo, hasta que la propia dotación y el ejercicio de la fundación, o la adquisición de bienes y derechos, vaya generando un capital. No hay que olvidar que debido a la naturaleza de las fundaciones, la mayoría de los bienes que las integran han de ser bienes fructíferos, no consumibles ni deteriorables, con el fin de evitar así su extinción por pérdida del patrimonio. Esto asegura en gran parte la estabilidad y continuidad de la fundación sin tener que exigir una cantidad inicial para poder poner en marcha la fundación.

#### **4.7. Adquisición de la personalidad jurídica**

La doctrina ha discutido sobre este aspecto dos cuestiones que pueden dar lugar a confusión. La primera, el momento en que la fundación adquiere personalidad jurídica, es decir, cuándo nace a la vida jurídica, y la segunda, e inevitablemente unida a la anterior, qué requisitos se necesita para ello.

El artículo 4 de la LF, incluido en el elenco de preceptos que se considera que constituyen las “condiciones básicas para el ejercicio del derecho de fundación”, recoge las cuestiones relativas a la personalidad jurídica<sup>38</sup> de las fundaciones<sup>39</sup>, y establece:

- “1. Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones de competencia estatal. La inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se ajuste a las prescripciones de la ley.
  
2. Sólo las entidades inscritas en el Registro al que se refiere el apartado anterior, podrán utilizar la denominación de «Fundación». De esta manera asumen todas las obligaciones y derechos inherentes a su condición.

---

<sup>38</sup> Este concepto es importante ya que en nuestro Derecho no hay fundaciones carentes de personalidad jurídica, y es atributo esencial de toda fundación contar con ella, ya que la atribución de la misma a las organizaciones sociales es una consecuencia del sistema subjetivista de configurar la atribución de situaciones de poder y sumisión que está en la base de los esquemas de relación en los ordenamientos modernos.

<sup>39</sup> MONTÉS PENADES L.V, subraya como notas distintivas de la personalidad jurídica fundacional, las siguientes: 1. La fundación tiene por base una obra o un establecimiento, que a veces se denomina institución. 2. Persigue intereses ajenos a ella. 3. Su fin ha sido fijado por la voluntad del fundador. 4. La fundación, sólo de modo muy limitado, depende de la voluntad de sus miembros, pues en general la voluntad que decide es externa y sólo la Administración Pública puede modificarla o extinguirla.

Así pues, la fundación alcanzará personalidad jurídica a través de la elevación a escritura pública del acta de constitución de la misma, y su posterior inscripción en el Registro de Fundaciones. En este sentido, se reconoce que la creación de una fundación no tiene su origen en un único acto, sino que implica un proceso complejo que comienza con la configuración de su sustrato jurídico y desemboca con la atribución al mismo de personalidad jurídica, que queda supeditada a la inscripción de la fundación en el Registro correspondiente.

En palabras de DÍEZ-PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS, la persona jurídica tipo fundación nace a la vida del derecho cuando los fundadores realizan el negocio fundacional, en la forma y con los requisitos exigidos por la Ley, y se lleva a cabo la inscripción en el oportuno registro público.

Un sector de la doctrina, basándose en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 1920, afirma que: "su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiese quedado válidamente constituida". Es decir, entiende que la fundación adquiere la personalidad jurídica desde el momento mismo de expresarse la voluntad fundacional, por el mero hecho de su existencia. Otro sector, sin embargo, no interpreta el art. 35 del C.c. de idéntica manera y existe una tendencia a entender que la disposición informal es válida en cuanto al mandato de crear el ente, pero sin que la personalidad surja hasta el cumplimiento de las formalidades que dan el ser a la fundación.

En este punto, nos sumamos a la interpretación del segundo grupo, pues para que la personalidad le sea atribuida a la fundación debemos cerciorarnos previamente de que cumple una serie de requisitos. Igual que, para asegurarnos la consecución de los fines, por ejemplo, se pide una serie de requisitos a cumplir y se revisa previamente que se cumplan, también resulta necesaria en este aspecto la confirmación de que la fundación cumple los requisitos legales para que le sea atribuida la personalidad jurídica.

En todo caso, las fundaciones son siempre personas jurídicas y al otorgarle la personalidad a la misma se obtiene un poder de auto organización, al mismo tiempo que se instaura un particular mecanismo de gestión y representación de los intereses así aunados y vinculados, y se consigue la afectación de un conjunto de elementos patrimoniales que se ponen al servicio de un fin de carácter permanente.

A través de la persona jurídica se articula un titular de los elementos patrimoniales y un mecanismo de vinculación de los bienes.

Normalmente se dice que se personifica un patrimonio, pero algunos autores afirman que también podría decirse que se personifica una organización, o incluso la actividad dirigida a la consecución del fin. Así, LÓPEZ JACOISTE, J. afirma que lo que en la fundación se personifica es la actividad dirigida a la consecución del fin, es decir, la conducta humana dirigida en tal sentido, y FERRARA, F. afirma por su parte que la persona jurídica no es una cosa, si no un modo de ser de las cosas.

CASTÁN TOBEÑAS define a las personas jurídicas como “aquellas entidades formadas para la realización de fines colectivos y permanentes de los hombres a las que el Derecho objetivo reconoce personalidad<sup>40</sup>”, precisando que para que exista una persona jurídica es indispensable:

- 1º. Que aparezca una entidad independiente de sus elementos componentes, incluso de los individuos humanos que la constituyen.
- 2º. Que a esa entidad le sean reconocidos unos derechos u obligaciones que no sean derechos u obligaciones de sus elementos o miembros componentes.

DÍEZ-PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS, por su parte, afirman que las personas jurídicas son las realidades sociales a las que el Estado reconoce o atribuye individualidad propia, distinta de sus elementos componentes, sujetos de derechos y deberes, con capacidad de obrar en el tráfico por medio de sus órganos o representantes.

En este aspecto, compartimos la opinión de tales autores, ya que a lo que se le “da poder” con la atribución de personalidad jurídica es a la organización en sí, en su conjunto.

---

<sup>40</sup> CASTAN TOBEÑAS, J. (2015), *Derecho civil español, común y foral. Introducción y parte general. Teoría de la relación jurídica. La persona y los derechos de la personalidad. Las cosas. Los hechos jurídicos*, Madrid, Reus, p. 394 y ss.

## 5. CONTROL ADMINISTRATIVO Y FUNCIONAMIENTO INTERNO DE LAS FUNDACIONES

Como se acaba de ver, las fundaciones son patrimonios dotados de personalidad jurídica, y vinculados a fines de interés general. La organización de una fundación está integrada por personas y normas, los Estatutos de la fundación. Puesto que las fundaciones nacen por voluntad de una persona física o jurídica que libremente decide desprenderse de bienes propios en favor de la entidad que va a constituir, parece no tener sentido la intromisión del Estado, sin embargo, la Administración se relaciona continuamente con la fundación ejerciendo un control sobre ella.

### 5.1. Protectorado: control ex ante y ex post

La función de control la asume principalmente el Protectorado<sup>41</sup>, además del anteriormente mencionado Registro de fundaciones y el Consejo Superior de Fundaciones.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 49/1988, de 22 de marzo (RTC 1988, 49), ha señalado expresamente que “las Leyes pueden prever un tipo de acción administrativa, el Protectorado, para asegurar el cumplimiento de los fines de la Fundación y la recta administración de los bienes que la forman”. Esta afirmación, que se hace en el marco constitucional, supone que en dicho marco encaja la posibilidad de establecer el Protectorado por vía legal. La Constitución no impone, pero en absoluto prohíbe, la existencia del Protectorado.

Una vez admitida la constitucionalidad y justificación del control externo sobre las fundaciones, es interesante ver quién asume dicho control y cuáles son sus funciones.

Así pues, anteriormente la función del Protectorado la ejercía el Estado a través de los diferentes Departamentos Ministeriales y según los distintos tipos de fines fundacionales. Es decir, no había un Protectorado único para todas las fundaciones, sino varios Protectorados encuadrados en los distintos Ministerios.

Actualmente, y tras la entrada en vigor del Real Decreto 1066/2015, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Real Decreto 257/2012, de 27 de

---

<sup>41</sup> El control público sobre las fundaciones que existe en España no es común a todos los ordenamientos. Como afirma ORTIZ VAAMONDE, en su libro *Fundaciones, Cien Preguntas clave y sus respuestas*, (2002), p.141, en países como Holanda la intervención del Estado en fundaciones es mínima, es por eso, comenta la autora, que muchos consideran que el Protectorado es excesivamente intervencionista, y afirma que este excesivo control es consecuencia del recelo que siempre ha existido sobre entidades como las fundaciones.

enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, se ha implantado un único Protectorado dentro de la Administración General del Estado, lo que supondrá una utilización más eficiente de los recursos materiales y humanos frente a la dispersión existente al coexistir varios Ministerios que dedican recursos a las tareas de Registro y Protectorado de Fundaciones.

El Protectorado es un órgano administrativo público que ejerce una actividad de guarda, amparo, defensa y ayuda; es decir, vela por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones.

Lleva a cabo un control ex ante y un control ex post sobre las fundaciones, manteniendo una comunicación constante con ellas. El Protectorado representa una de las bases fundamentales del régimen jurídico de las fundaciones.

El control ex ante consiste en la exigencia de autorización previa por parte del Protectorado para que los Patronatos de las Fundaciones puedan realizar una serie de actos y negocios jurídicos considerados de especial trascendencia para el normal funcionamiento de dichas entidades. Estos actos son, por ejemplo, la enajenación de determinados bienes o derechos, tanto pertenecientes o no a la dotación, o el establecimiento de cargas o gravámenes sobre ellos, la realización de actividades mercantiles independientes de los fines fundacionales o para celebrar contratos con Patronos, entre otros.

Obtenida la autorización y realizado el acto o negocio de que se trate, se comunicará al Protectorado, acompañando la documentación correspondiente, quien promoverá las inscripciones que procedan en el Registro de Fundaciones previa comprobación del cumplimiento de los requisitos formales y materiales que exigen las normas reguladoras.

No obstante, como se indicó al principio del presente trabajo, en la exposición de motivos de la LF se afirma que se pretende reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones, optándose en la mayor parte de los casos por un régimen flexible consistente en la mera comunicación al Protectorado de tales negocios para su control a posteriori, en vez del control a priori y la exigencia de la autorización previa como venía siendo habitual hasta ahora. Esta idea potencia claramente la autonomía de los entes fundacionales.

De esta manera, cobraría importancia el control ex post sobre el control ex ante, pues se suprimiría la necesidad de autorización del Protectorado y



adquiriría mayor peso el hecho de comunicarle el acto en sí que hemos llevado a cabo.

Así pues, las funciones generales del Protectorado son, según el art. 35 de la LF:

- a) Informar, con carácter preceptivo y vinculante para el Registro de Fundaciones, sobre la idoneidad de los fines y sobre la suficiencia dotacional de las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución, de acuerdo con lo previsto en los artículos 3 y 12 de la presente Ley.
- b) Asesorar a las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución, en relación con la normativa aplicable a dicho proceso.
- c) Asesorar a las fundaciones ya inscritas sobre su régimen jurídico, económico-financiero y contable, así como sobre cualquier cuestión relativa a las actividades por ellas desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, prestándoles a tal efecto el apoyo necesario.
- d) Dar a conocer la existencia y actividades de las fundaciones.
- e) Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador, y teniendo en cuenta la consecución del interés general.
- f) Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales, pudiendo solicitar del Patronato la información que a tal efecto resulte necesaria, previo informe pericial realizado en las condiciones que reglamentariamente se determine.
- g) Ejercer provisionalmente las funciones del órgano de gobierno de la fundación si por cualquier motivo faltasen todas las personas llamadas a integrarlo.
- h) Designar nuevos patronos de las fundaciones en período de constitución cuando los patronos inicialmente designados no hubieran promovido su inscripción registral, en los términos previstos en el artículo 13.2 de la presente Ley.
- i) Cuantas otras funciones se establezcan en ésta o en otras leyes.”

Añade también el mismo artículo en sus apartados 2 y 3 que, en todo caso, el Protectorado está legitimado para ejercitar la correspondiente acción de responsabilidad por los actos relacionados en el artículo 17.2<sup>42</sup> y para instar

---

<sup>42</sup> Actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo.

el cese de los patronos en el supuesto contemplado en el párrafo d) del artículo 18.2<sup>43</sup>. Está legitimado además para impugnar los actos y acuerdos del Patronato que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación. Y cuando el Protectorado encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada.

## 5.2. Patronato

La doble cara de estas entidades, que se rigen por elementos particulares como la voluntad del fundador, y generales como el interés de la sociedad, da lugar a que junto a la figura del Protectorado, que como hemos visto velará por el interés general, conviva la figura del Patronato. Éste velará por la voluntad del fundador ya que, una vez constituida la fundación y dotada de personalidad jurídica, desaparecerá en gran medida su vinculación con éste, y ya sólo los Estatutos y la Ley determinarán su funcionamiento, siendo gobernada y representada por el Patronato.

Cuando el fundador decide destinar determinado patrimonio a un fin de interés general, debe señalar qué personas se van a encargar de administrarlo y de hacer que efectivamente se dedique al fin previsto. Esta función le corresponde al Patronato. El Patronato cumple las dos misiones más importantes para que la fundación funcione: en primer lugar, la gobierna, es decir, la gestiona, adoptando y ejecutando todas las decisiones; en segundo lugar, la representa.

El Patronato es un órgano colegiado, compuesto obligatoriamente por un mínimo de tres miembros<sup>44</sup> (en la legalidad anterior a 1994 cabía el patrono unipersonal), que elegirán de entre ellos un Presidente (si no estuviera prevista de otro modo la designación del mismo en la escritura de constitución o en los Estatutos). El Patronato deberá nombrar un Secretario, cargo que podrá recaer en una persona ajena a aquél, en cuyo caso tendrá voz, pero no voto, y a quien corresponderá la certificación de los acuerdos del Patronato.

El Patronato diseñado por la LF es de corte clásico, heredado en muchos aspectos de los Patronatos de las fundaciones del siglo pasado<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> Por no desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal, si así se declara en resolución judicial.

<sup>44</sup> Artículo 15.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

<sup>45</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; p.104. La autora argumenta que el Patronato diseñado por la LF quizá sea adecuado para el tipo de fundación dominante en el siglo pasado, pero queda desfasado para las actuales. Precisa de modernización, para lo que se necesitaría profesionalizar (retribuir) el cargo de patrono.

Viene recogido en el artículo 14 de dicha ley, y establece que:

- “1. En toda fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma, que adoptará sus acuerdos por mayoría<sup>46</sup> en los términos establecidos en los Estatutos.
2. Corresponde al Patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos”.

Ha planteado la doctrina si la mención en este artículo al Patronato ha de interpretarse como el reconocimiento de un “único” órgano de gobierno y de representación, o bien que ha de existir al menos un órgano de gobierno, pudiendo deducirse por tanto la existencia de otros<sup>47</sup>.

PEÑALOSA ESTEBAN apunta que en toda fundación ha de mantenerse un principio de unidad orgánica. Otra cosa es que las facultades del Patronato puedan delegarse en otros órganos, que nacen del propio Patronato, y están compuestos por patronos.

En este aspecto compartimos opinión con el autor. Es importante aunar tareas en un único órgano para no duplicar procesos, o más bien, para no crear sustratos no existentes en la figura fundacional.

Por su parte, el artículo 15 de la LF establece las condiciones para poder ser patrono. Cabe destacar los siguientes aspectos:

- “1. Podrán ser miembros del Patronato las personas físicas que tengan plena capacidad de obrar y no estén inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos.
2. Las personas jurídicas, públicas o privadas, podrán formar parte del Patronato, y deberán designar a la persona o personas físicas que las representen en los términos establecidos en los Estatutos.
3. Los patronos entrarán a ejercer sus funciones después de haber aceptado expresamente el cargo en documento público, en documento privado con firma legitimada por notario o mediante comparecencia realizada al efecto en el Registro de Fundaciones.

---

<sup>46</sup> Señala PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2016), “Órgano de gobierno y relación con los poderes públicos”, en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dirs.), op. cit; p. 210 que en este punto debemos remitirnos al Reglamento de fundaciones de competencia estatal (RF), pues éste apunta que dicha mayoría deberá ser absoluta, por lo que deberán encontrarse más de la mitad de las personas físicas o jurídicas que integren el Patronato.

<sup>47</sup> PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2016), op. cit; p. 190.

Asimismo, la aceptación se podrá llevar a cabo ante el Patronato, acreditándose a través de certificación expedida por el Secretario, con firma legitimada notarialmente.

4. Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función<sup>48</sup>.

5. El cargo de patrono que recaiga en persona física deberá ejercerse personalmente. No obstante, podrá actuar en su nombre y representación otro patrono por él designado. Esta actuación será siempre para actos concretos y deberá ajustarse a las instrucciones que, en su caso, el representado formule por escrito. Podrá actuar en nombre de quien fuera llamado a ejercer la función de patrono por razón del cargo que ocupare, la persona a quien corresponda su sustitución”.

El hecho de ser elegido patrono de una fundación no significa que obligatoriamente se deba ejercer el cargo. Para evitar confusiones, se exige que en caso de que la persona acepte su elección, deberá manifestar formalmente dicha aceptación, que será notificada al Protectorado e inscrita en el Registro.

La atribución de la condición de patrono, ya se haga en los estatutos o mediante acuerdo del Patronato, determinará los requisitos de capacidad, la forma en que deberá verificarse la aceptación del cargo, el régimen de sustituciones o el régimen de responsabilidad. Convendrá determinar con claridad si el patrono es persona física a título particular, patrono persona física por razón del cargo o patrono persona jurídica.

Respecto a la capacidad de obrar, debe recordarse su dependencia de la incapacitación, la edad, la nacionalidad y vecindad civil. Es la ley personal la que rige en materia de capacidad de acuerdo con los artículos 9.1 y 16 del CC. No podrán formar parte del Patronato, por tanto, los menores, inclusive el menor emancipado, ni los incapaces. Respecto del menor emancipado suele señalarse que, aun cuando pudiera plantearse su capacidad para ser patrono, en tanto que la emancipación le habilita para regir su persona y bienes como si

---

<sup>48</sup> En cuanto al reembolso de los gastos, señala PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2016), op. cit; p. 219, que ha venido entendiéndose tradicionalmente que éstos están encaminados a evitar el empobrecimiento del patrono por el ejercicio del cargo, pero no pueden tener una función compensatoria o indemnizatoria de las ganancias dejadas de obtener y de los esfuerzos realizados en la gestión de la entidad. Es decir, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que más adelante se estudiará, regula que el cargo de patrono debe ser gratuito pero puede obtener el reembolso de los gastos de transporte originados por el cargo. Estos gastos, además, no podrán superar una serie de límites.

fuera mayor, pero no para regir los bienes que le fueran ajenos, sin que pueda en consecuencia tener la condición de patrono.

Los patronos responden de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo. La responsabilidad de los patronos está basada<sup>49</sup>, sin duda alguna, en el elemento subjetivo de la culpa, si bien ha de entenderse implícita una inversión de la carga de la prueba, por lo que propio patrono habrá de probar, en su caso, el cumplimiento de sus deberes en los términos señalados en la ley.

Así, el art. 17 LF regula este aspecto, y señala que:

“1. Los patronos deberán desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal.

2. Los patronos responderán solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo. Quedarán exentos de responsabilidad quienes hayan votado en contra del acuerdo, y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél.

3. La acción de responsabilidad se entablará ante la autoridad judicial y en nombre de la fundación:

a) Por el propio órgano de gobierno de la fundación, previo acuerdo motivado del mismo, en cuya adopción no participará el patrono afectado.

b) Por el Protectorado, en los términos establecidos en el artículo 35.2.

c) Por los patronos disidentes o ausentes, en los términos del apartado 2 de este artículo, así como por el fundador cuando no fuere Patrono.”

Se trata pues de una responsabilidad individual y no colectiva, de naturaleza privada o civil, y cabe considerarla como un ejemplo de responsabilidad orgánica.

En cuanto al deber de desempeñar el cargo con la diligencia de un representante legal, los patronos están sujetos a los deberes fiduciarios de los administradores y, por tanto, a los deberes de diligencia y lealtad. Su actuación

---

<sup>49</sup> EMBID IRUJO, J.M. (2003), “Notas sobre el régimen jurídico de las entidades sin ánimo de lucro, su estructura interna y la responsabilidad de sus órganos gestores (especial referencia a las fundaciones)”, en *Revista valenciana de economía y hacienda*, nº7, p. 94.

debe estar guiada por el interés social al que sirve la fundación, es decir, el interés general determinado por el fundador y los denominados grupos de interés: beneficiarios, donantes y financiadores.

Así, el deber de diligencia en la administración entrañará participar en la administración colectiva de la fundación dentro de los límites del fin fundacional, representar a la fundación en la forma determinada en los estatutos. El deber de fidelidad y lealtad supondrá anteponer el fin fundacional a cualquier interés personal y evitar actuaciones personales que puedan perjudicar la fundación<sup>50</sup>.

El artículo 18 de la LF recoge los aspectos relativos a la sustitución, cese y suspensión de patronos:

“1. La sustitución de los patronos se producirá en la forma prevista en los Estatutos. Cuando ello no fuere posible, se procederá de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 de esta Ley, quedando facultado el Protectorado, hasta que la modificación estatutaria se produzca, para la designación de la persona o personas que integren provisionalmente el órgano de gobierno y representación de la fundación.

2. El cese de los patronos de una fundación se producirá en los supuestos siguientes:

a) Por muerte o declaración de fallecimiento, así como por extinción de la persona jurídica.

b) Por incapacidad, inhabilitación o incompatibilidad, de acuerdo con lo establecido en la Ley.

c) Por cese en el cargo por razón del cual fueron nombrados miembros del Patronato.

d) Por no desempeñar el cargo con la diligencia prevista en el apartado 1 del artículo anterior, si así se declara en resolución judicial.

e) Por resolución judicial que acoja la acción de responsabilidad por los actos mencionados en el apartado 2 del artículo anterior.

f) Por el transcurso del plazo de seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin haber instado la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones.

g) Por el transcurso del período de su mandato si fueron nombrados por un determinado tiempo.

---

<sup>50</sup> PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2016), op. cit; p. 228.

h) Por renuncia, que podrá llevarse a cabo por cualquiera de los medios y mediante los trámites previstos para la aceptación.

i) Por las causas establecidas válidamente para el cese en los Estatutos.

3. La suspensión de los patronos podrá ser acordada cautelarmente por el juez cuando se entable contra ellos la acción de responsabilidad.

4. La sustitución, el cese y la suspensión de los patronos se inscribirán en el correspondiente Registro de Fundaciones”.

El personal al servicio de la Administración pública podrá formar parte del patronato de una fundación privada (a excepción del personal adscrito a los Protectorados de fundaciones o con facultades de control sobre las mismas). Al menos eso parece que debe deducirse del principio general recogido en la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas. Este principio es el de la incompatibilidad del personal comprendido en su ámbito de aplicación con las actividades privadas, incluidas las de carácter profesional, tanto por cuenta propia como bajo dependencia o al servicio de entidades o particulares que se relacionen directamente con las que desarrolla el departamento, organismo o entidad donde estuviera destinado<sup>51</sup>.

Así pues, es posible que los fundadores establezcan que sea patrono el Alcalde de la ciudad o el Presidente de una Asociación, por ejemplo. En este caso se habla de patronos natos, dado que su nombramiento nace del desempeño de un cargo fuera de la fundación. También pueden establecerse patronos electivos, es decir, aquellos cuya condición de patrono se sujeta a un periodo de tiempo, renovable o no; patronos vitalicios, cuando se designa patrono a alguien por toda su vida; y también pueden designarse patronos honoríficos. Esta última modalidad concede voz pero no voto a la persona que ostente dicho cargo.

Otra cuestión a plantear es la capacidad para ser patrono de las personas declaradas en situación de concurso. En tanto conforme al artículo 40.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se suspenderá el ejercicio por el deudor de las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, siendo sustituido por los administradores concursales, mientras que en el concurso voluntario el deudor conservará las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, quedando sometido el ejercicio de éstas a la intervención de los administradores concursales. En el primer caso no estamos ante una limitación de la capacidad pero sí ante una prohibición legal o ante una inhabilitación<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2016), op. cit; p. 194.

<sup>52</sup> PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2016), op. cit; p. 193.

Es importante destacar también que una de las novedades que introdujo la LF de 2002 fue permitir que los patronos personas físicas pudieran ser representados por otros patronos para actos concretos y, por tanto, para las reuniones a las que no pudieran asistir, introduciendo de esta manera la delegación de voto. El patrono representante deberá ajustarse a las instrucciones que, en su caso, el patrono representado le hubiera formulado por escrito.

Aunque la ley no lo señale expresamente, no parece que pueda negarse ese derecho de representación a los patronos personas jurídicas para sesiones concretas del Patronato. Es decir, no parece que haya inconveniente en admitir que la persona física representante del patrono persona jurídica puede delegar su voto en otro patrono para una reunión del órgano de gobierno a la que no pueda asistir. Pero no basta con el nombramiento para que el patrono pueda ejercer su cargo, sino que es necesaria su aceptación expresa en alguna de las formas previstas en el art.15.3 LF mencionado anteriormente<sup>53</sup>.

La impugnación de acuerdos del Patronato está prevista en el art. 35.2 LF, siendo el Protectorado el legitimado para entablar la acción, tal y como se ha visto unas líneas más arriba.

### **5.3. Personas al servicio de la fundación: cargos directivos, órganos delegados, personal contratado y voluntarios**

Gestionar una fundación, por muy simple o pequeña que sea, conlleva muchas y muy variadas funciones. Por eso, a veces, es conveniente contar con personal y distribuir así esas funciones, para conseguir mejor y mayor rendimiento, así como facilitar el día a día de la fundación. Cuanto más crezca la fundación y conforme mayor volumen de funciones abarque, más necesario será llevar a cabo esa distribución de tareas.

Sin dejar de lado la figura del Patronato que acabamos de comentar en el apartado anterior, como hemos visto la LF contempla la existencia de dos cargos cualificados dentro de él:

En primer lugar nos encontramos con la figura de la presidencia. Al Presidente de la fundación le corresponderá pactar la convocatoria de las reuniones del Patronato así como fijar el orden del día, presidir las reuniones y dirigir y moderar los debates, someter a votación los acuerdos y proclamar el resultado de dichas votaciones, velar por que tanto los acuerdos adoptados por el Patronato como la ley y de los estatutos se cumplan, formular las cuentas anuales para su aprobación por el Patronato, entre otras. No es poco común

---

<sup>53</sup> PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2016), op. cit; pp. 210 a 218.



que en algunos casos exista un Vicepresidente, que actuará en caso de indisponibilidad del Presidente.

En segundo lugar, éstas cuentan con un Secretario. Éste llevará a cabo la convocatoria de las reuniones del Patronato por orden de su Presidente y realizará las correspondientes citaciones a los miembros del Patronato, asistirá también a las reuniones del Patronato, conservará la documentación de la fundación y reflejará debidamente en el libro de actas del Patronato el desarrollo de sus reuniones y expedirá certificaciones respecto de los acuerdos adoptados por el Patronato, entre otras. Al igual que ocurría con la vicepresidencia, es habitual que se cuente con la figura del Vicesecretario, quien actuará en caso de indisponibilidad del Secretario.

La existencia de la figura del Presidente es obligatoria, sin embargo el nombramiento del Secretario es facultativo.

Además de Presidente y Secretario, existen otros posibles cargos en las fundaciones no específicamente previstos en la LF, pero que se dan frecuentemente en la práctica. Muchas fundaciones suelen contar con la figura del Director. El Director es el responsable de la dirección ejecutiva y de la gestión operativa de la Fundación. Será nombrado, a propuesta del Presidente, por el Patronato, que le otorgará las facultades necesarias para el desempeño de sus funciones. Le corresponde ejecutar el plan de actividades y gestionar el presupuesto, así como aquellas otras funciones que le sean encomendadas. Dirigirá los servicios técnicos y administrativos de la Fundación, nombrando y separando al personal y estableciendo su retribución. Asistirá, con voz, pero sin voto, a las reuniones del Patronato, y del Comité Ejecutivo.

También contará con un Comité asesor. Éste, a propuesta del Presidente y previa aprobación del Patronato, estará formado por aquellas personas de especial relieve en el mundo académico, profesional, cultural o social, que por sus conocimientos puedan aconsejar y asistir a la Fundación en aspectos técnicos y en la formulación de sus políticas. Será presidido por el Presidente de la Fundación, y actuará como Secretario el presidente de la Junta Directiva. Sus miembros desempeñarán sus cargos con carácter gratuito, si bien pueden ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que su actividad les ocasione.

Supuestos diferentes a los cargos específicos en el seno del gobierno que hemos visto, son los apoderamientos o delegaciones que pueden establecer los patronos. La delegación consiste en concentrar alguna/s de sus facultades en uno o más patronos delegados, con la finalidad de agilizar la gestión de la fundación. El patronato puede delegar en un solo patrono que ejercerá como administrador único que asume todos los poderes; en varios

patronos, que pueden actuar de forma mancomunada o solidaria; o incluso a través de la creación de una comisión ejecutiva<sup>54</sup>.

El Comité ejecutivo que, por lo tanto, resuelve los asuntos que de forma puntual le encomiende el Patronato, hace el seguimiento de la actividad de la fundación, informando de su actuación al Patronato.

El Comité Ejecutivo está integrado por el Presidente, el Vicepresidente, el Secretario, y los patronos que el Patronato designe. Además, será convocado por el Secretario, a iniciativa del Presidente, con una antelación mínima de diez días naturales, y de las reuniones que celebre se levantará acta por el Secretario con el visto bueno del Presidente. Las actas serán aprobadas en la siguiente reunión o por dos interventores nombrados por el Comité Ejecutivo a propuesta del Presidente, entre los asistentes. Para la válida constitución será necesaria la presencia de más de la mitad de sus miembros, siempre que entre ellos esté el Presidente o el Vicepresidente y el Secretario o Vicesecretario. En caso de ausencia o imposibilidad, el secretario y vicesecretario podrán ser sustituidos por el patrono que, entre los asistentes a la correspondiente sesión, designe el propio Patronato. Los miembros del Comité Ejecutivo podrán otorgar su representación, por escrito y para cada reunión, a otro miembro de dicho Comité. En caso de urgencia, podrá adoptar acuerdos sin celebrar reunión, sobre propuestas concretas que sean remitidas por el Presidente por escrito y a las que los miembros del Comité Ejecutivo deberán responder también por escrito en el plazo de 48hrs desde su recepción. El Comité Ejecutivo dará cuenta de sus acuerdos al Patronato en la primera reunión que éste celebre.

Existen fundaciones formadas en su totalidad por personal voluntario, otras donde concurre tanto personal voluntario como personal contratado, y otras que carecen de personal voluntario por lo que están compuestas en su totalidad por personal contratado.

En cuanto a la contratación de personal al servicio una fundación, hay que señalar que ello no es obligatorio, pero llega un momento en el que resulta necesaria si la fundación ha ido creciendo y ampliando proyectos.

Básicamente existen dos maneras perfectamente factibles de contratar personal por parte de las entidades sin ánimo de lucro. Éstas son:

- Contrato mercantil para profesionales autónomos.
- Contrato laboral.

---

<sup>54</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; pp. 115-117.

El primero está basado en relaciones en las que se contratan servicios sin que tenga por qué especificarse el lugar o la duración que supondrán dichos servicios. Esta forma de contratar resulta sencilla para la fundación, pero puede resultarle complicado a la persona contratada si ésta no está dada de alta como autónomo y no pensaba estarlo.

Este tipo de contrato conlleva una relación de igualdad entre dos partes, en la que la persona contratada se compromete a prestar un servicio u obra determinada y la fundación a satisfacer unos honorarios por ese servicio o resultado.

Se puede formalizar tanto de palabra como por escrito, sin necesidad de registrarlo ni elevarlo a documento público. Las cláusulas especificadas serán las acordadas por ambas partes sin que puedan ir contra la legalidad.

El contrato laboral está indicado para relaciones en las que se quiere que una persona trabaje en un sitio determinado y durante un tiempo preestablecido. Esta forma de contratar resulta muy sencilla para la persona contratada, pero algo complicada para la fundación a la hora de llevar a cabo la gestión si no se tienen otros contratados laborales.

Este tipo de contratos establecen una relación laboral entre ambas partes en la que una actúa como "empresa" y la otra como trabajador/a, y se rige por el Estatuto de los Trabajadores y por toda la legislación laboral vigente. Se formalizarán por escrito y mediante los Modelos de contratos laborales facilitados por el INEM<sup>55</sup>.

En cuanto al personal voluntario al servicio de la fundación, es importante destacar que cuanto mayor sea el volumen de personal voluntario que la integra, más se garantiza que los recursos obtenidos se destinen principalmente a la consecución de los fines fundacionales.

Exclusivamente el Patronato, y constando de manera meramente informativa en el acta de la reunión, será el encargado de nombrar voluntarios a tantas personas físicas como crea conveniente para el mejor y más eficiente desarrollo y cumplimiento de los objetivos de la fundación.

La selección de los voluntarios que quieran trabajar en la fundación es imprescindible, ya que no basta con mostrar buena voluntad, sino que también

---

<sup>55</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, *Modelo de Estatutos (Adaptados a la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y 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)*

[www.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw4def61fd8518d/Modelodeestatutos.pdf](http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw4def61fd8518d/Modelodeestatutos.pdf)

es necesaria una mínima capacidad para llevar a cabo las labores que precise. No se trata de aceptar únicamente profesionales con amplia experiencia, pero tampoco se debe admitir a personas que puedan entorpecer la tarea o perjudicar las labores de la fundación.

Las personas voluntarias responden a una serie de necesidades heterogéneas y numerosas, y por tanto es importante definir qué características se requieren para cada caso. Ser voluntario no significa realizar una tarea concreta dentro de una fundación, sino que conlleva sumarse a un proyecto general que nos interesa y colaborar según nuestras posibilidades y capacidades, en función de las necesidades.

Los voluntarios podrán desempeñar distintos tipos de cometidos, entre ellos:

- Participación como miembro del Comité Ejecutivo.
- Labores de administración y gestión.
- Representación de la fundación en cursos, seminarios y conferencias.
- Actividades solidarias, como por ejemplo mercadillos, subastas, exposiciones, etc.
- Asistencia a conferencias, charlas, coloquios, cursos u otras actividades en desarrollo de los fines fundacionales.

Los voluntarios se coordinarán con el Comité Ejecutivo o el Patronato de la Fundación, según resulte más adecuado, de la forma que más conveniente les resulte.

La relación entre fundación y voluntario se formalizará mediante el correspondiente Acuerdo de Incorporación de Voluntario que contemplará los derechos y deberes de ambos y será firmado también por ambas partes y por duplicado<sup>56</sup>.

---

<sup>56</sup> FUNDACIÓN PHI (2015). <http://fundacionphi.org/fundacion/organizacion/6/voluntariado> (Consultada el 01 de junio del 2017)

## **6. DINÁMICA DE LA ACTIVIDAD DE LA FUNDACIÓN: FUNCIONAMIENTO**

### **6.1. Principios de actuación**

Teniendo en cuenta el interés general presente en toda fundación, la LF exige que sus actividades económicas respondan a determinados principios de actuación que conforman un decálogo de conducta y orientan las actuaciones de la institución para el logro de una gestión de calidad.

Éstos, vienen recogidos en el artículo 23:

“Principios de actuación

Las fundaciones están obligadas a:

- a) Destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas, de acuerdo con la presente Ley y los Estatutos de la fundación, a sus fines fundacionales.
- b) Dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.
- c) Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios”.

Del primer apartado del citado artículo se deduce que las fundaciones pueden obtener rendimientos, pero lo que no pueden producir es un lucro destinado a ningún tipo de satisfacción personal particular. Su actuar debe generar un beneficio exclusivo para fines públicos o de interés general. En definitiva, las fundaciones son entidades que actúan sin ánimo de lucro cuando realizan sus fines, pero no sin beneficio.

Este principio de actuación da lugar a que se prohíban las fundaciones patrimoniales, ya que con el artículo 27 LF se determina que 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, deberá ser destinado a la realización de los fines fundacionales 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.

En cuanto al segundo apartado, es el Protectorado, como cooperante del Patronato, el encargado de controlar que se lleve a cabo la difusión de la información. La información a la que se refiere el artículo es tanto a la previa (proyectos, convocatoria de ayudas, planes), como a la posterior, es decir, la

de las actividades realizadas. Tanto la una como la otra son importantes. La previa para conseguir el principio relativo a la “generalidad de beneficiarios”, es decir, tener un control genérico derivado de la difusión que deben dar de sus fines, recursos y gestión ordinaria, facilitando la existencia de un autocontrol derivado de la sanción social de su gestión. La posterior, por su parte, para dar transparencia en la gestión. Esto es algo muy demandado y derivado de la propia naturaleza de la fundación, ya que la mayoría reciben subvenciones públicas y aportaciones o donaciones de terceros, y gozan de un régimen tributario privilegiado.

Según la doctrina, la información debe formar parte de las actividades normales de la fundación y ser considerada como una oportunidad para explicar sus objetivos y programas. En consecuencia, este principio supone una actitud “proactiva” de las fundaciones y de los entes en que estas se asocien para que se puedan conocer sus fines y actividades.

La publicidad se hará efectiva mediante certificación del contenido de los asientos, por nota simple informativa o por copia de los asientos y de los documentos depositados en los Registros o por medios informáticos o telemáticos que se ajustará a los requisitos establecidos en la normativa vigente en materia de protección de datos de carácter personal<sup>57</sup>.

Por último, el tercer apartado es el más difícil de cumplir porque la actividad altruista y discrecional no es incompatible con la objetividad y la no discriminación. El Protectorado es el encargado de comprobar que las fundaciones actúan con criterios de imparcialidad y no discriminación. Con esta imposición se impide que los beneficiarios sean seleccionados infundadamente y se obliga a que las actividades estén abiertas a todos. Sin embargo, no se impide que las actividades estén restringidas a un grupo de personas siempre que quede definido de forma objetiva en los estatutos. Lo que se prohíbe es el hecho de que cualquier miembro de esa colectividad sea privado de manera injustificada de las actividades fundacionales. Dentro del grupo de beneficiarios se pueden establecer criterios de selección objetivos como mérito y capacidad, edad o recursos económicos, entre otros. No existirá vulneración de la norma siempre y cuando se actúe de acuerdo a los criterios de imparcialidad y no discriminación. Así se obliga a que la actividad quede abierta a todos.

Además de estos principios, cada actividad del patronato está marcada por determinadas pautas, propias de una entidad sin fin de lucro. Así a la hora de administrar el patrimonio, los patronos deben seguir los principios de economicidad de la gestión y del equilibrio financiero. Es decir, obtener el

---

<sup>57</sup> PÉREZ ESCOLAR, M., CABRA DE LUNA, M.A. y DE LORENZO GARCÍA, R. (2016), “Patrimonio, régimen económico y funcionamiento”, en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dirs.), op. cit; pp. 286-287.

mayor rendimiento posible minimizando los costes y que entre el activo y el pasivo exista un equilibrio que permita mantener estable toda la estructura financiera de la entidad<sup>58</sup>.

## 6.2. Actividad económica

Ahora que ya hemos aclarado que las fundaciones deben cumplir una serie de principios de actuación, pasaremos a detallar la manera en la que las fundaciones obtienen financiación para poder llevar a cabo sus fines.

Una vez superada la antigua concepción de que las fundaciones sólo debían desarrollar tareas benéficas, las fundaciones actuales se dedican a las más variadas actividades: culturales, deportivas, docentes, de defensa del medio ambiente, científicas, de fomento de la economía, etc., con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia<sup>59</sup>.

Como hemos visto, para llevar a cabo el fin fundacional, las fundaciones necesitan obtener unos ingresos. Éstos pueden provenir de los rendimientos del patrimonio propio, de la venta de acciones, obligaciones y demás títulos-valores, de subvenciones, de ingresos de cuotas de socios o de donativos y de herencias y legados recibidos; o bien de la realización, como hemos dicho, de una actividad económica que produzca más ingresos que gastos y, por lo tanto, la obtención de un beneficio ya que ello no contraviene la condición de “no lucrativa” de las fundaciones siempre que los posibles beneficios se destinen a los fines de la entidad y no se distribuyan entre sus socios<sup>60</sup>. También pueden provenir de cualquier otra fuente de ingresos que la fundación pueda procurarse como titular de su patrimonio, como derechos de propiedad intelectual o industrial, o semejantes.

Fundamentalmente, una actividad económica es un proceso en el que se genera o distribuye un producto o un servicio. Al generar un producto o servicio, nuestra entidad está creando valor. Generalmente, la creación de

---

<sup>58</sup> BODAS OSORIO, A. y PLAZA ALMAZÁN, J. (2013), *Las Fundaciones y su Protectorado* (TFG), Universidad de Valladolid, p. 31.  
<https://uvadoc.uva.es/bitstream/10324/3646/1/LAS%20FUNDACIONES%20Y%20SU%20PROTECTORADO.pdf>

<sup>59</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; p. 39.

<sup>60</sup> Es necesario hacer distinción entre actividad económica productora de un excedente o beneficio, y actividad económica realizada con ánimo de lucro. La primera implica la participación en el proceso productivo mediante la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, ofreciendo en el mercado bienes y servicios obteniendo así ingresos, de los cuales se resta el coste de producción de dichos bienes y servicios, siendo la diferencia, si la hubiere, el excedente de dicha actividad económica. Ahora bien, esta actividad puede ser realizada con fines muy distintos, con el claro propósito de distribuir directamente el excedente o beneficio entre los socios accionistas o indirectamente incrementando su alícuota en el capital social. STS, Sección 2ª, de 3 de mayo de 1999.

valor lleva a la obtención de una renta, y es ahí donde la actividad económica adquiere relevancia fiscal<sup>61</sup>.

La actividad económica se define, según ALONSO UREBA<sup>62</sup> como aquella actividad que consiste en la producción o distribución de bienes o servicios a través de una unidad organizativa de medios materiales y personales.

En este sentido, el artículo 24 LF se refiere a las actividades económicas que llevan a cabo las fundaciones. Son las siguientes:

“1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia. Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en los siguientes apartados.

2. Las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales. Cuando esta participación sea mayoritaria deberán dar cuenta al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca.

3. Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación”.

Es decir, a la hora de llevar a cabo una actividad económica, las fundaciones pueden realizar directamente actividades empresariales, siendo ellas mismas las titulares jurídicas inmediatas de la/s empresa/s y las que asuman las repercusiones de la actividad económica en su propia esfera patrimonial (a esta forma de obtener ingresos en la que la fundación es la titular se la conoce como fundación-empresa), o bien existe la posibilidad de que

---

<sup>61</sup> VALENCIA, C. “¿Qué es “actividad económica”?”, Fundación GPS, en: <http://www.asociaciones.org/component/k2/item/168-que-es-actividad-economica> (Consultada el 12 de junio del 2017).

<sup>62</sup> ALONSO UREBA, A. (1985), *La empresa pública. Aspectos jurídico-constitucionales y de derecho económico*, Madrid, Montecorno, p. 232.



participen de manera indirecta en actividades empresariales a través de la inversión de su capital en acciones de sociedades<sup>63</sup>.

En el primer caso, esto es, en caso de que sea la fundación la que ejercite directamente la actividad, ésta podrá desarrollarla, a su vez, de dos maneras distintas, tal y como afirma el apartado primero del citado artículo: puede tener que ver con sus fines o no.

En otras palabras pueden estar en íntima conexión con la consecución de los fines, o pueden ser actividades totalmente ajenas a su finalidad específica y servir simplemente como instrumento para la obtención de ingresos para, a posteriori, dar cumplimiento a dichos fines<sup>64</sup>.

En la primera modalidad hablaríamos de fundación-empresa con un significado funcional, en la medida en que la fundación cumpla con sus propios objetivos institucionales a través del ejercicio de la actividad empresarial, incluso en los supuestos en que no genere beneficios netos, pues su realización puede implicar por sí misma la satisfacción de un fin de interés general. En este caso la fundación tiene una conexión institucional con la empresa de cuya explotación económica se beneficia, de manera que el ejercicio de la actividad empresarial no se limita a ser fuente de financiación para el mejor cumplimiento de los fines, sino que constituye su misma razón de ser en cuanto a actividad que asume como finalidad propia.

En la segunda modalidad hablamos de fundación-empresa con un significado dotacional, en cuanto medio para la obtención de beneficios, en un momento posterior, en la satisfacción de los fines fundacionales, con cuyo objeto la actividad de empresa no guarda relación<sup>65</sup>.

Por ejemplo, una fundación con fines hospitalarios que explote una cafetería, una fundación cultural que disponga de un espacio en su local y que lo destine a ofrecer un servicio de hostelería, o una fundación cuyo fin sea la conservación, recuperación y protección de un patrimonio histórico y artístico de un pueblo, que a su vez reciba ingresos de la venta de entradas para visitar los museos del pueblo y de la venta de souvenirs. Como estos ejemplos hay muchos y todos son válidos mientras se cumpla la condición de que esos rendimientos no se destinen al lucro de los socios. Es una manera de obtener ingresos a través de los beneficios obtenidos por esos servicios y es perfectamente legal siempre que esos beneficios se destinen a las actividades

---

<sup>63</sup> PÉREZ ESCOLAR, M. (2008), *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativas e interés general*, Cizur Menor, Aranzadi, pp. 43 y ss.

<sup>64</sup> PÉREZ ESCOLAR, M. (2008), op. cit; p. 43.

<sup>65</sup> VALERO AGÚNDEZ, U. (1969), *La fundación como forma de empresa*, Valladolid, Universidad de Valladolid, Secretariado de Publicaciones, pp. 120 y ss.

propias de la fundación. Eso sí, siempre debemos tener en cuenta que esa actividad es una actividad económica como cualquier otra y supone el alta fiscal y censal ante Hacienda y la declaración de los impuestos correspondientes, como veremos más adelante.

Por poner un ejemplo que nos acerque un poco más a la realidad, la Fundación ONCE para la Cooperación e Inclusión Social de Personas con Discapacidad, que es una entidad de naturaleza fundacional sin ánimo de lucro, de carácter benéfico-asistencial, de ámbito estatal, que tiene afectado su patrimonio de modo duradero a la realización de fines sociales de interés general, y cuya misión es contribuir a la plena inclusión social de las personas con discapacidad, contribuyendo a hacer efectivo el principio de igualdad de oportunidades y no discriminación, mediante la promoción de la plena integración laboral de las personas con discapacidad, la promoción de la cualificación profesional, las competencias laborales y las habilidades personales y profesionales, consigue un 96% de su financiación a partir de la venta de productos de juego<sup>66</sup>. Gracias a todo lo recaudado, se hace posible cumplir el fin de la fundación.

Además, el artículo 15 de sus estatutos establece que:

“La Fundación podrá disponer para el cumplimiento de sus fines de los siguientes recursos económicos:

- a) Los rendimientos del Patrimonio fundacional.
- b) Las donaciones que el Fundador le transfiera.
- c) Las subvenciones que en su caso le conceda la Unión Europea, el Estado Español y demás Entidades públicas, territoriales e institucionales.
- d) Las donaciones, legados y herencias aceptadas con arreglo a la legislación vigente.
- e) Los ingresos derivados de actividades económicas aprobadas por el Patronato, siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios/as, y quedando expresamente excluidas las relacionadas con el mercado de los juegos de azar, salvo en aquellos supuestos en los que medie autorización expresa del Fundador y en las condiciones contenidas en la misma.

---

<sup>66</sup> GALVAÑ, S. (2010), en <http://solidarios.elnortedecastilla.es/gente-cercana/2010-05-27/ciudadano-tiene-comprando-producto-once-1838.html> (Consultada el 09 de junio del 2017).

f) Ingresos derivados de Convenios de Colaboración empresarial en actividades de interés general.

g) Cualesquiera otros ingresos que pueda percibir la Fundación en la forma legalmente prevista<sup>67</sup>”.

Este es un ejemplo claro de lo que venimos analizando: una fundación que tiene como fin primordial la Cooperación e Inclusión Social de Personas con Discapacidad obtiene, mediante la venta de productos de juego, que en un principio es algo totalmente ajeno al fin fundacional, gran parte de su financiación para poder lograr los objetivos deseados.

Esta distinción entre fundación-empresa funcional y fundación-empresa dotacional presenta como acierto, en opinión de PÉREZ ESCOLAR que por un lado se corresponde con las posibilidades de actuación que la realidad ofrece a las fundaciones, en forma pura o mixta; presenta, por tanto, un carácter descriptivo para hacer el análisis del entramado jurídico actual. De otra parte, la diferenciación se articula sobre la base de lo que constituye la razón de ser de estos entes, su destino a la satisfacción de fines de interés general, lo cual permite también ubicar sistemáticamente los diversos supuestos de reconocimiento legislativo de esta posibilidad de actividad económica de acuerdo con lo que constituye el criterio de orientación del pensamiento del legislador al respecto, que se ha ido manifestando precisamente para permitir dicha actividad económica con mayor o menor amplitud, en función de la existencia o no de conexión material entre la misma y el fin fundacional<sup>68</sup>.

En el segundo caso, es decir, en caso de que la fundación participe de manera indirecta a través de la inversión de su capital en sociedades, la fundación se limita a realizar una actividad económica con un criterio instrumental, buscando la obtención de beneficios que posteriormente reviertan en una mejor consecución de los objetivos asumidos, quedando el ejercicio de la actividad empresarial en manos de otra persona jurídica, una sociedad, que se interpone, por tanto, entre la fundación y la actividad de empresa<sup>69</sup>.

El hecho de que la LF en su primer apartado del citado artículo 24 se refiera a “participación en sociedades” y no las califique como “mercantiles”, engloba a todo tipo de sociedades reconocidas por el ordenamiento jurídico,

---

<sup>67</sup> FUNDACIÓN ONCE (2002), Estatutos de la Fundación ONCE para la cooperación e inclusión social de personas con discapacidad, en:

[http://www.fundaciononce.es/sites/default/files/estatutos\\_fundacion\\_once.pdf](http://www.fundaciononce.es/sites/default/files/estatutos_fundacion_once.pdf)

<sup>68</sup> PÉREZ ESCOLAR, M. (2008), op. cit; pp. 87 y ss.

<sup>69</sup> PÉREZ ESCOLAR, M. (2008), op. cit; pp. 43.

como por ejemplo las cooperativas y sociedades civiles. Este hecho supone una novedad respecto a la legislación de 1994<sup>70</sup>.

Las fundaciones no podrán poseer participación alguna en sociedades que respondan personalmente de las deudas; en caso de recibirlas se deberán enajenar, a no ser que la sociedad tenga previsto transformarse, en menos de un año, en otra que tenga la responsabilidad limitada, art. 24.3 Ley 50/2002<sup>71</sup>.

Estas limitaciones indicadas en los apartados 2 y 3 del artículo 24 de la LF a la posible participación de la fundación en sociedades, buscan proteger su patrimonio frente a las incidencias que puedan afectarlo a raíz de la realización de esta actividad, y evitar que la actuación económica en cuestión desemboque en una desnaturalización de la institución con respecto a los fines que le son propios<sup>72</sup>.

En la LF se distingue entre sociedades mercantiles capitalistas y personalistas, para admitir respecto de las primeras, la posibilidad de participación, limitándola para las segundas, por razón de la responsabilidad ilimitada de los socios por las deudas sociales.

Es decir, en cuanto a las sociedades capitalistas, la LF admite la participación mayoritaria en ellas de las fundaciones, imponiendo la obligación de dar cuenta de dicha participación mayoritaria al Protectorado, con carácter inmediato a que la misma se produzca.

En caso de que el ordenamiento jurídico establezca para la adquisición de participaciones significativas un régimen de comunicación a los correspondientes organismos supervisores, el Patronato de la fundación deberá comunicar dicha adquisición al Protectorado en el plazo máximo de 30 días.

Por lo que respecta a las sociedades personalistas, si la fundación recibiera alguna participación en estas por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, la LF establece un principio absoluto de prohibición de las mismas para las fundaciones, que no podrán tener participación alguna en tales sociedades<sup>73</sup>.

---

<sup>70</sup> GONZÁLEZ CUETO, T. (2003), *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, Cizur Menor, Aranzadi, pp. 198-99.

<sup>71</sup> RIVAS MARTÍNEZ, C. y ZAPATERO RUÍZ, J.L. (2015), Breviario para la correcta ejecución del Impuesto de Sociedades por las fundaciones (Ley 49/2002) (TFG), Universidad de Valladolid. <https://uvadoc.uva.es/bitstream/10324/15071/1/TFG-O%20657.pdf>

<sup>72</sup> PÉREZ ESCOLAR, M. (2008), op. cit; p. 51.

<sup>73</sup> PÉREZ ESCOLAR, M., CABRA DE LUNA, M.A. y DE LORENZO GARCÍA, R. (2016), "Patrimonio, régimen económico y funcionamiento", en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dirs.), op. cit; pp. 291-294.

### 6.3. Destino de los ingresos obtenidos

En relación con el problema del ejercicio de la actividad económica por parte de una fundación, se planteaba tradicionalmente la cuestión de si las fundaciones podían o no cobrar por las actividades que realizaban en cumplimiento de sus fines fundacionales.

Históricamente se interpretaba que la fundación nunca podía cobrar precio alguno por sus prestaciones, dado que se identificaban con el principio de beneficencia o gratuidad de aquellas.

Los beneficiarios de sus prestaciones debían carecer de medios económicos suficientes para obtener beneficios o resultados análogos a título oneroso<sup>74</sup>. La causa de la necesidad no les debía ser imputable. Si se trataba de prestaciones de índole no exclusivamente económica, habrían de distribuirse en atención a los méritos de los aspirantes. Pero posteriormente se sustituyó la idea de beneficencia por la de "actividad social" paralela a la ejercida por el Estado.

En definitiva, se empezó a concebir a las fundaciones como instituciones solventes, sin preocupaciones por el ánimo de lucro, no sujetas a condicionamientos políticos ni a las variaciones de la Administración y capaces de entender con flexibilidad y rapidez las necesidades del hombre y realizar tareas concretas, seleccionadas, a las que difícilmente se podría llegar desde una perspectiva puramente estatal. Se empezó a asentar que, sin olvidar que el requisito esencial para crear fundaciones es que sus prestaciones sean gratuitas, excepcionalmente el Protectorado podía autorizar el percibo de alguna cantidad de los beneficiarios, en cuyo caso la fundación debía remitir al Protectorado, junto con la petición de aprobación de las tarifas por sus servicios, un estudio justificativo del cálculo de las mismas, informado por la Delegación Provincial del Ministerio de Educación y Ciencia.

Además, las cantidades exigidas a los beneficiarios no podían exceder del coste real del servicio, sin margen comercial de ninguna clase, y las tarifas y su aprobación se debían inscribir en el Registro de Fundaciones Culturales Privadas.

El propósito de la norma era evitar que las fundaciones salieran beneficiadas en comparación con los empresarios regularmente establecidos que cumplían y pagaban sus impuestos por ejercer una actividad lucrativa. Esto podía producir el efecto contrario, pues vendiendo a un precio inferior al de

---

<sup>74</sup> LINARES ANDRES, L. (1996), "La actividad económica de las fundaciones", IX Jornades de Dret civil català a Tossa.

mercado, se podía incurrir en una vulneración del Derecho protector de la libre competencia.

Queriendo terminar con esta equiparación entre interés general y beneficencia, se empezó a defender la realización de una actividad que satisficiera aquél interés y que fuera compatible con el cobro de cantidades por los servicios prestados, siempre que estos beneficios se destinaran a los fines de interés general y no fueran susceptibles de reparto entre los patronos o personal al servicio de la fundación o a favor del fundador o sus herederos.

Semejantes planteamientos están en la actualidad totalmente superados y la ausencia de ánimo de lucro que se encuentra en la esencia del concepto de fundación ha dejado de confundirse con la gratuidad de las prestaciones para pasar a relacionarse estrechamente con el fin perseguido a través de tales prestaciones.

Hoy el artículo 24 LF, anteriormente citado, permite, como hemos visto, que las fundaciones puedan obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique un límite injustificado del ámbito de sus posibles beneficiarios. Debemos recordar que al utilizar esta facultad tampoco se podrán vulnerar los principios que rigen la libre competencia ni incurrir en una actuación que suponga competencia desleal. Lo cual se traduce en que si el cumplimiento de su fin de interés general significa dedicarse a ofrecer bienes y servicios a cambio de una contraprestación, no conviene que ésta sea inferior a los precios de mercado, para el caso de que un determinado empresario individual o una sociedad mercantil ofrezcan los mismos bienes o servicios<sup>75</sup>.

Asimismo, recordemos que previamente, al abordar los principios de actuación de la fundación, hemos citado el artículo 23 LF. Éste, en su apartado a) hace referencia a la obligación de destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas a sus fines fundacionales. Pero esto no se queda sólo en un plano teórico, sino que se traduce en obligaciones concretas hasta el punto de estar cuantificado el porcentaje que debe ser destinado al cumplimiento de dichos fines<sup>76</sup>.

Así pues, el artículo 27 LF, dedicado a regular el destino de las rentas, establece dichos porcentajes, entre otros aspectos:

“Destino de rentas e ingresos.

1. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas

---

<sup>75</sup> LINARES ANDRES, L., (1996), op. cit.

<sup>76</sup> PÉREZ ESCOLAR, M. (2008), op. cit; p. 34.

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. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios.

El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de la constitución o en un momento posterior, ni los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia.

2. Se entiende por gastos de administración los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y aquellos otros de los que los patronos tienen derecho a resarcirse de acuerdo con el artículo 15.4.

Reglamentariamente se determinará la proporción máxima de dichos gastos”.

La obligación de destino de rentas constituye uno de los requisitos esenciales de la naturaleza de las entidades sin fin de lucro, en tanto se configura como una obligación de reinversión de las rentas o recursos de la fundación en la propia actividad fundacional, sin que quepa un reparto de los eventuales beneficios que pudieran obtenerse.

Es la propia exposición de motivos de la LIFM la que señala que la actual regulación *“obedece a la intención de asegurar que el régimen fiscal especial que se establece para las entidades sin fines lucrativos se traduce en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general”*. Este destino se asegura, como hemos visto, no sólo con este requisito, sino

junto con otros como la necesaria gratuidad de los cargos o, como veremos, con el destino de los bienes en caso de disolución<sup>77</sup>.

Por su parte, el citado artículo 27 viene desarrollado por el artículo 32 del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal. Éste último establece:

“Destino de rentas e ingresos.

1. Deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70 por ciento del importe del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se indican en los apartados siguientes.

El resto del resultado contable, no destinado a la realización de los fines fundacionales, deberá incrementar bien la dotación, bien las reservas, según acuerdo del patronato.

2. No se incluirán como ingresos:

a) La contraprestación que se obtenga por la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados en concepto de dotación por el fundador o por terceras personas, así como de aquellos otros afectados por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales, incluida la plusvalía que se pudiera haber generado.

b) Los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia.

3. No se considerarán en ningún caso como ingresos las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación en el momento de la constitución o en un momento posterior.

4. No se deducirán los siguientes gastos:

a) Los que estén directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de fines, incluidas las dotaciones a la

---

<sup>77</sup> PEÑALOSA ESTEBAN, I. y BLÁZQUEZ LIDOY, A. (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, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Departamento de Derecho Público I y Ciencia Política, Madrid, p. 106. <https://eciencia.urjc.es/bitstream/handle/10115/12302/Tesis%20doctoral.%20I.%20Pe%C3%B1alosa%20Esteban.pdf?sequence=1&isAllowed=y>



amortización y a las provisiones de inmovilizado afecto a dichas actividades.

b) La parte proporcional de los gastos comunes al conjunto de actividades que correspondan a las desarrolladas para el cumplimiento de los fines fundacionales. Esta parte proporcional se determinará en función de criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad.

Dichos gastos comunes podrán estar integrados, en su caso, por los gastos por servicios exteriores, de personal, financieros, tributarios y otros gastos de gestión y administración, así como por aquellos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, en los términos previstos en el artículo 15.4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

5. Los ingresos y los gastos a que se refiere este cómputo se determinarán en función de la contabilidad llevada por la fundación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y conforme a los principios, reglas y criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, y en otras normas de desarrollo de dicho plan general que resulten de aplicación.

6. Se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones.

Para determinar el cumplimiento del requisito del destino de rentas e ingresos, cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

7. El destino a fines deberá hacerse efectivo en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido dichos resultados y los cuatro años siguientes a su cierre.

8. En la memoria integrada en las cuentas anuales que debe presentar la fundación se incluirá información detallada del cumplimiento del destino a fines fundacionales, y en ella se especificará el resultado sobre el que se aplica el porcentaje del 70 por ciento y los gastos e inversiones

destinados a fines fundacionales, así como el importe de los gastos de administración. También se incluirá esta información en relación con los saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El protectorado analizará la información suministrada y podrá requerir que esta se amplíe y que se aporten los documentos y justificantes que se estimen necesarios. En la medida en que considere que la información y la documentación aportadas no acreditan el cumplimiento del requisito, lo hará constar así en el correspondiente informe”.

Como señala CABRA DE LUNA<sup>78</sup> hasta la Ley del 94 no existía una regulación específica y concreta que fijara el “*quantum*” de las rentas y de otros ingresos de las fundaciones que éstas tuvieran que destinar al cumplimiento de los fines fundacionales, aunque el Protectorado tenía reconocida como tal como una de sus funciones la de velar por la ejecución de la voluntad del fundador y el cumplimiento de los fines estatutarios pero sin que existiera una regla clara y precisa.

Sin embargo, debe destacarse que lo que ahora se concibe como una norma destinada a impedir el reparto del lucro que puedan obtener estas entidades, a través de la reinversión de las rentas que obtenga en los fines fundacionales, se concibió como una norma cuyo objetivo era el de evitar la excesiva “patrimonialización” de las fundaciones, evitando así que éstas se convirtieran en un patrimonio en “manos muertas”, de las que hablábamos al comienzo del presente trabajo. Son por tanto, según apunta PEÑALOSA ESTEBAN, razones históricas que poco tienen que ver ya con la realidad del mundo fundacional de nuestro tiempo, las que han llevado a la regulación<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> CABRA DE LUNA, M.A., (1995), “Artículo 25. Destino de rentas e ingresos”, en LORENZO GARCÍA, R., CABRA DE LUNA, M.A., CAFFARENA, J., COBO GÁLVEZ, P., GIMÉNEZ-REYNA, E., PIÑAR MAÑAS, J.L., y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Madrid, p. 222.

<sup>79</sup> PEÑALOSA ESTEBAN, I. y BLAZQUEZ LIDOY, A. (2012), op. cit., pp. 134 y ss.

## 7. RÉGIMEN FISCAL DE LAS FUNDACIONES: BENEFICIOS Y EXENCIONES

Todo ciudadano y entidad contribuye al sostenimiento de las cargas públicas a través del pago de impuestos.

Las personas jurídicas también son sujetos pasivos de determinados impuestos, fundamentalmente del Impuesto de Sociedades (en adelante IS), que puede considerarse el equivalente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Las fundaciones son personas jurídicas que operan en el tráfico jurídico y económico: tal y como hemos visto tienen un patrimonio, compran, venden, ofrecen servicios e incluso en ocasiones cobran por ellos. Como personas jurídicas parece que también deberían ser sujetos pasivos de los impuestos correspondientes. Pero si tenemos en cuenta que no realizan actividades con una finalidad lucrativa, sino en beneficio de la propia sociedad, desarrollando tareas que en ocasiones el propio Estado es incapaz de asumir, entenderemos que el régimen fiscal al que se ven sometidas sea muy favorable con respecto al de otras personas jurídicas, y que incluso el propio Estado estimule la participación ciudadana en ellas, con ventajas de tipo fiscal para el participante que no se darían si se tratara de una entidad de fines particulares.

Se dice, en fin, que la disminución del gasto público es lo que realmente justifica el tratamiento fiscal ventajoso de las fundaciones y otras entidades parecidas, que cubren un campo de interés social que sin su existencia no sé cubriría o que se haría insuficientemente.

Como apuntaba DE JUAN PEÑALOSA, "no es posible encontrar una línea de pensamiento unánimemente aceptada y sólida en torno a la justificación de un trato fiscal diferenciado, favorable, de las entidades sin finalidad lucrativa y, más concretamente, de las fundaciones"<sup>80</sup>.

Los argumentos utilizados para justificar los beneficios fiscales a estas entidades se han basado fundamentalmente en el hecho de que colaboran con el Estado en la satisfacción de las necesidades colectivas y en la consecución de fines de interés general, supliendo las limitaciones del sector público en el suministro de estas necesidades o sirviéndole de complemento a su actividad. De esta forma reducen las cargas del Estado y suponen una disminución del gasto público, por lo que puede tener sentido incentivar estas funciones por vía tributaria.

---

<sup>80</sup> DE JUAN PEÑALOSA, J.L. (1976), "Ponencia en el I Coloquio sobre Entidades sin finalidad lucrativa", en VV.AA., *Coloquio sobre Entidades sin finalidad lucrativa*, Buitrago (Madrid), Mimeo, pp. 10-11.

La base de este argumento reside en la denominada “crisis fiscal del Estado” y en el consiguiente redimensionamiento del Sector Público en las políticas de promoción del interés general. La incapacidad del Sector Público para atender las demandas de bienes colectivos que no pueden ser satisfechos por el mercado es una de las principales causas que han influido en la existencia y desarrollo del Tercer Sector<sup>81</sup>.

Las fundaciones pagan impuestos pero con una serie de privilegios fiscales que no se dan en otro tipo de personas jurídicas, y que se justifican por su finalidad altruista y benefactora de los intereses generales.

El beneficioso régimen fiscal del sistema tributario español viene regulado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante LIFM).

En el Título I se define el objeto de la Ley y su ámbito de aplicación. Así, establece que:

“1. Esta Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características.

De igual modo, tiene por objeto regular los incentivos fiscales al mecenazgo. A efectos de esta Ley, se entiende por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general.

2. En lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales.

3. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”.

En el Título II se regula el régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos, el cual se apoya sobre tres pilares básicos: el concepto de entidad sin fines lucrativos a los efectos de la Ley, la tributación de dichas entidades por el Impuesto sobre Sociedades y la fiscalidad en materia de tributos locales.

---

<sup>81</sup> MARTÍN PASCUAL, C. (2003), *El Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 22-23.

El artículo 2 establece las entidades sin fines lucrativos, y afirma que las fundaciones se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3, el cual trata, según la Exposición de Motivos de la LIFM, de flexibilizarlos y adaptarlos a la realidad actual, e introduce importantes novedades con respecto a la configuración que hacía la Ley 30/1994, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la participación Privada en Fines de Interés General.

#### “Artículo 3. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.

Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1. Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.
2. Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:
  - a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
  - b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concorra dicha circunstancia.
  - c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de

gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el 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.

3. Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.
4. Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.
5. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.
6. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias

del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas 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 a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7. Que estén inscritas en el registro correspondiente.
8. Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.
9. Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.
10. Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

Reglamentariamente se establecerán en el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse”.

La justificación de estos requisitos obedece, según la Exposición de Motivos de la LIFM, a la intención de asegurar que el régimen fiscal especial

que se establece se traduce realmente en que el destino de las rentas que obtenga sea a fines y a actividades de interés general<sup>82</sup>.

Como es lógico, la aplicación del régimen fiscal especial está condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, de manera que el incumplimiento de cualquiera de ellos conlleva la pérdida del régimen fiscal especial y la obligación de ingresar las cuotas de los tributos devengados durante el ejercicio fiscal en que se produzca el incumplimiento, junto con los intereses de demora que procedan.

El régimen fiscal especial es voluntario, de tal manera que podrán aplicarlo las entidades que, cumpliendo determinados requisitos, opten por él y comuniquen la opción al Ministerio de Hacienda.

La LIFM ha previsto la posible renuncia a la aplicación de este régimen fiscal y establece que deberá formalizarse con un mes de antelación al inicio del periodo impositivo en que haya de surtir efectos y se realizará mediante la correspondiente declaración censal, y habrá que comunicar esta renuncia a la entidad competente en el ámbito de tributos locales<sup>83</sup>.

A fin de vigilar el cumplimiento de los requisitos exigidos por parte de las fundaciones, pueden adoptarse dos tipos de medidas:

- Medidas preventivas, consistentes en denegar los beneficios fiscales hasta que la fundación acredite los requisitos establecidos al efecto.
- Medidas represivas, consistentes en un control judicial a posteriori que impediría la posible arbitrariedad por parte de la Administración.

El control que la Administración ejerce sobre las fundaciones está justificado por el trato especial que reciben, en función de los fines de interés general que persiguen. En este sentido, se produce una tensión entre la necesidad de estimular fiscalmente la creación de entidades sin fines lucrativos y la necesidad de que tales estímulos no se conviertan en una especie de salvoconducto que franquee el camino que conduce irremediabilmente al fraude fiscal. Por otra parte, el control por la Administración no debe tener un carácter meramente represivo sino que habría que plantearlo como una cooperación con las entidades para ayudarlas en la consecución de sus fines, y

---

<sup>82</sup> MARTÍN PASCUAL, C. (2003), op. cit; p. 31.

<sup>83</sup> MARTÍN PASCUAL, C. (2003), op. cit; p. 61.



en el caso concreto de las fundaciones para evitar posibles desviaciones de la voluntad del fundador<sup>84</sup>.

### 7.1. Impuesto de sociedades

El principal impuesto dirigido a las personas jurídicas es el IS como ya hemos dicho. Este es un impuesto directo que grava los rendimientos netos (ingresos menos gastos) que aquellas obtienen<sup>85</sup>.

Como más adelante veremos, el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, respecto al IS se basa en la exención de la mayor parte de las rentas e ingresos que puedan obtener.

Pero antes de estudiar su configuración, nos parece interesante hacer referencia a un debate de actualidad suscitado en relación con la materialización de los beneficios fiscales otorgados a este tipo de entidades. Lo que se debate es en qué medida pueden beneficiarse de algún tipo de incentivo fiscal en el Impuesto de Sociedades. Este prejuicio es injusto pues los contados casos de fundaciones corruptas no pueden contaminar a otras tantas que desarrollan tareas elogiadas. La discusión se establece entre quienes defienden su no sujeción al IS, y quienes se inclinan por la sujeción pero modulándola mediante un régimen de exenciones y desgravaciones fiscales<sup>86</sup>.

Expresa GALLEGO GARCÍA<sup>87</sup> que las razones que en España se esgrimen en favor de la sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades, se podrían resumir en cuatro ideas: el quebranto del principio de igualdad por el hecho de ser persona jurídica, para evitar ventajas que distorsionen el mercado, para evitar fraudes y, por último, porque poseen capacidad contributiva. En cambio, los partidarios de la no sujeción centran su fuerza en el argumento de la inexistencia de un sujeto tributario válido (pues el gravamen exigido a una de estas entidades recaería directamente sobre el fin de interés general perseguido por ella) y, consecuentemente, de capacidad contributiva.

---

<sup>84</sup> MORENO PIÑERO, J.C. (2015), *El tiempo de las fundaciones (análisis del régimen jurídico de las fundaciones y propuestas para un futuro renovado)* (Tesis Doctoral), Universidad de Extremadura, pp. 718-719.

[http://dehesa.unex.es/bitstream/handle/10662/3770/TDUEX\\_2016\\_Moreno\\_Pi%C3%B1ero.pdf?sequence=1](http://dehesa.unex.es/bitstream/handle/10662/3770/TDUEX_2016_Moreno_Pi%C3%B1ero.pdf?sequence=1)

<sup>85</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; p. 193.

<sup>86</sup> MARTÍN PASCUAL, C. (2003), op. cit, p. 63.

<sup>87</sup> GALLEGO GARCÍA, J.C. (2006), "La no sujeción de las fundaciones al impuesto sobre la renta en Colombia. Visión desde el derecho español", en *Dikaion: revista de actualidad jurídica*, nº.15, pp. 272-273.

En nuestra opinión, las fundaciones deben estar sujetas pero las rentas e ingresos obtenidos y empleados en el fin fundacional, exentos. Desde esta perspectiva, que es también compartida por parte de la doctrina, la exención de rentas e ingresos obtenidos se justificaría en su adscripción a fines de interés general, lo que determina que no manifiesten capacidad contributiva plena<sup>88</sup>.

Sin perjuicio de todas estas consideraciones, la LIFM ha establecido un régimen de exención para, en este caso, las fundaciones, basado fundamentalmente en el origen de las rentas e ingresos que perciban. En este sentido, se sigue sin atender al destino de esas rentas para determinar su exención, como se viene haciendo en otros países<sup>89</sup>.

La LIFM dedica sus artículos 4 a 14 a regular la aplicación del IS en relación con las entidades sin fines lucrativos.

Así pues, queda patente de inicio la existencia de un doble régimen de vinculación entre las fundaciones y su tributación por el IS, dependiendo de que observen o no determinados requisitos. Las que cumplan los estrictos requisitos establecidos en el artículo 3, anteriormente citado, y que pagarán por sus rentas de explotaciones económicas solamente un 10%, resultando exentas una lista de rentas tasadas en el artículo 7; y al resto de fundaciones se las considera entidades parcialmente exentas (artículo 9.3.a) LIS), es decir, que tributan por el impuesto si bien sólo por una parte de lo que obtengan las rentas sujetas al impuesto.

En el artículo 5 indica la supletoriedad de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo lo siguiente:

“Normativa aplicable. En lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos las normas del Impuesto sobre Sociedades”.

---

<sup>88</sup> MARTÍN PASCUAL, C. (2003), op. cit; p. 65.

<sup>89</sup> MARTÍN PASCUAL, C. (2003), op. cit; p. 67. Y como se ha venido demandando por algunos autores en el nuestro. En la mayor parte de los países de la Unión Europea, las entidades sin fines lucrativos están sujetas a tributación, pero el principio de un grado de exención fiscal para determinadas asociaciones y fundaciones es universal y se conceden reducciones fiscales a estas entidades que varían sustancialmente de unos países a otros. (Comunicación de la Comisión COM/97/0241 sobre El Fomento del papel de las Asociaciones y Fundaciones en Europa, p. 36). Así, en Dinamarca por ejemplo, para las pequeñas fundaciones, estas reducciones están supeditadas al destino que se dé a las rentas obtenidas, pudiendo deducirse las asignaciones destinadas a fines acordes con sus estatutos, en la medida en que dichos fines puedan considerarse benéficos o no lucrativos y con independencia de la actividad desempeñada.

Entre los autores que defienden el criterio del destino de las rentas para determinar la exención se puede citar a MARTINEZ LAFUENTE y a PEDREIRA MENÉNDEZ.

Después, la LIFM dedica dos artículos, el 6 y el 7, a describir las rentas e ingresos que se consideran amparados por la exención. El primero de los preceptos declara cuáles son las rentas exentas mientras que el segundo se refiere a las explotaciones económicas exentas.

La vigente LIFM no ha optado por el sistema de exención total para las entidades sin fin lucrativo sino que considera que estas entidades han de estar sujetas a tributación. Si bien contempla un régimen especial de exenciones en función de las distintas categorías de rentas o de ingresos que perciban y un tratamiento fiscal diferente del dispensado a las sociedades mercantiles.

Así el artículo 6 respecto a las rentas exentas establece:

“Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

1. Las derivadas de los siguientes ingresos:
  - a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
  - b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
  - c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
2. Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
3. Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.
4. Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5. Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.”

Y el artículo 7 respecto de las explotaciones económicas exentas, establece:

“Están exentas del IS las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

1. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:
  - a) Protección de la infancia y de la juventud.
  - b) Asistencia a la tercera edad.
  - c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
  - d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.
  - e) Asistencia a minorías étnicas.
  - f) Asistencia a refugiados y asilados.
  - g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
  - h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
  - i) Acción social comunitaria y familiar.
  - j) Asistencia a ex reclusos.
  - k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
  - l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
  - m) Cooperación para el desarrollo.
  - n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

2. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.
3. Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.
4. Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
5. Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.
6. Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.
7. Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.
8. Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.
9. Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.
10. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios

relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11. Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12. Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.”

En cuanto a las rentas no sujetas a retención, establece al artículo 12 de la LIFM que todas las rentas exentas en virtud de esta Ley no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta. Reglamentariamente se determinará el procedimiento de acreditación de las entidades sin fines lucrativos a efectos de la exclusión de la obligación de retener. Se mantiene, por tanto, una previsión ya contemplada en la anterior Ley 30/1994, que había desterrado cualquier posibilidad de que las entidades sin fines lucrativos tuviesen que tributar por las retenciones practicadas, respecto de las que durante el periodo anterior a la Ley 30/1994 no se admitía la devolución. Con la actual LIFM no sólo están no sujetas a retención las rentas exentas, sino que, en caso de que la cuota diferencial del IS resultase negativa, la Administración deberá proceder a la devolución del exceso de pagos a cuenta que haya determinado ese resultado<sup>90</sup>.

En cada periodo impositivo hay una parte de las rentas obtenidas por la fundación que integran la base imponible del IS. Ésta se determina de acuerdo con lo que establece el artículo 8 de la LIFM y, supletoriamente, con la Ley 43/1995 del IS.

Así, el artículo 8 establece:

“Determinación de la base imponible.

1. En la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

---

<sup>90</sup> MARTÍN PASCUAL, C. (2003), op. cit; p. 82.

2. No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.”

Esto ha supuesto una simplificación en el sistema de determinación de la base imponible en comparación con la Ley 30/1994, ya que se abandona el sistema analítico basado en la distinción entre las rentas obtenidas para atender exclusivamente al resultado contable de las explotaciones económicas no exentas relacionadas o no con los fines de la entidad.

De lo expuesto hasta aquí, pueden extraerse diversas conclusiones:

En primer lugar, la no consideración a efectos de gravamen de las rentas procedentes de las actividades desarrolladas por las entidades sin fines lucrativos en la consecución de sus fines u objetivos, siempre que no se obtengan en el ejercicio de una explotación económica, entendida como la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, para intervenir en la producción de bienes o servicios, lo que en la práctica equivale a considerarlas exentas de manera automática.

En segundo lugar, cabe destacar la importancia del artículo 7 de la LIFM, puesto que es el que determina las explotaciones económicas exentas, como ya hemos visto, y su alcance, así como el carácter eminentemente aclaratorio del artículo 6, que enumera, como ya hemos visto también unas líneas más

arriba, las rentas obtenidas por las entidades sin fin lucrativo que van a estar exentas, pero que lo estarían en cualquier caso dada la configuración del artículo 8. Recordemos que este último artículo establece que en la base imponible del IS sólo se incluyan las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, por lo que no formarían parte de dicha base las rentas previstas en el artículo 6 al no proceder del ejercicio de explotaciones económicas.

El tercer lugar hay que destacar finalmente la plena sujeción al IS de todas aquellas explotaciones económicas realizadas por las entidades no comprendidas en el artículo 7.

Una vez determinada la base imponible del IS, si resulta positiva será gravada por el tipo del 10%, según al artículo 10 de la LIFM.

Aplicado el tipo de gravamen sobre la base imponible, se obtiene la cuota íntegra del IS sobre la que es posible aplicar las deducciones y bonificaciones que procedan. El resultado arrojará la cuota líquida, de la que se detraerán las retenciones, pagos e ingresos a cuenta efectuados, hasta llegar a la cuota diferencial, por la que se tendrá que presentar declaración dentro de los 25 días siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo<sup>91</sup>.

## **7.2.IVA**

La LIFM no contiene ninguna previsión en relación con el Impuesto sobre el Valor añadido (en adelante IVA).

No obstante, las fundaciones son sujetos pasivos, ya que como aclara el artículo 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se trata de un tributo que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, añadiendo el apartado 3º que lo será con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Avanzando en la lectura de la Ley nos encontramos con la importante salvedad de que sin embargo, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales, conforme al artículo 5.1.a) quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, por lo que irremediablemente nos cuestionamos si esta salvedad exonera a las fundaciones de la tributación. La respuesta es que las fundaciones están

---

<sup>91</sup> MARTÍN PASCUAL, C. (2003), op. cit; pp. 85-87.



sujetas porque al tratarse de un tributo que grava las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, resulta indiferente la naturaleza del sujeto pasivo y si se lucra o no con estas transacciones por lo que habremos de estar no a la cualidad de la fundación como entidad sin fin lucrativo sino a la verdadera naturaleza de la prestación potencialmente sujeta a este tributo: si es gratuita queda exonerada y si es lucrativa queda sujeta<sup>92</sup>.

### **7.3. ITP y AJD**

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPyAJD) es un impuesto indirecto que grava tres tipos de operaciones diferentes: las transmisiones patrimoniales onerosas (que no tributen por IVA) como puede ser la transmisión onerosa por actos ínter vivos de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados (son documentos públicos que tienen por objeto actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial, y que no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que más adelante estudiaremos).

La exención de las entidades sin fines lucrativos en el ITP y AJD no se contiene en el texto de la LIFM, sino en la propia normativa reguladora de este impuesto.

No obstante, la Disposición Adicional Tercera de la LIFM modifica la letra A) del artículo 45.1 del Texto Refundido del ITPyAJD, para reconocer la exención en el ámbito de este impuesto a las entidades sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la LIFM<sup>93</sup>. Así, establece que:

“Disposición adicional tercera Modificación del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se modifica la letra A) del artículo 45.1 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que quedará redactado en los siguientes términos:

---

<sup>92</sup> PEÑALOSA ESTEBAN, I. y BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2012), op. cit; p. 771.

<sup>93</sup> MARTÍN PASCUAL, C. (2003), op. cit; p. 93.

«I.A) Estarán exentos del impuesto:

- a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

- b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de..., de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

- c) Las cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.
- d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
- e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- f) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- g) La Obra Pía de los Santos Lugares»”.

#### **7.4. Impuesto de sucesiones y donaciones**

Las fundaciones son, por sus características, frecuentes beneficiarias en testamentos, legados y donaciones (en adelante ISD).

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava las transmisiones gratuitas (herencias, legados, donaciones) realizadas a favor de personas físicas, por lo que las fundaciones, como personas jurídicas, no son sujeto pasivo de este impuesto; sin embargo, los incrementos patrimoniales que

experimenta la persona jurídica destinataria de la transmisión tributan en el IS, pero como acabamos de ver la Ley del IS declara exentos de tributación dichos incrementos patrimoniales cuando la entidad que los recibe es una fundación y los destina los bienes al cumplimiento de los fines<sup>94</sup>.

La exención de las fundaciones en este impuesto no se contiene en el texto de la LIFM, sino en la propia normativa reguladora del ISD.

### **7.5. Tributos Locales: IBI, IAE e IIVTNU**

Los Tributos Locales vienen regulados en el artículo 15 de la LIFM, el cual establece:

“Tributos Locales:

1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.
2. Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.
3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.
4. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
5. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el

---

<sup>94</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; p. 210.

apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.

6. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”.

Como importante novedad conviene destacar que las exenciones citadas en el artículo 15 se aplican una vez llevada a cabo la comunicación al Ayuntamiento correspondiente de que la entidad ha optado por acogerse al régimen fiscal especial, de manera que se pasa de una exención rogada, concedida sólo previa solicitud a los Ayuntamientos, a una exención casi automática, puesto que se aplica con esa mera comunicación mencionada, eso sí, siempre que reúna los requisitos del artículo 3 de la LIFM anteriormente citado.

Las exenciones previstas en el ámbito de los tributos locales se aplicarán en los periodos impositivos que se inicien con posterioridad a la fecha de presentación de la correspondiente declaración censal en la que se contenga la opción por dicho régimen fiscal<sup>95</sup>.

### **7.6. Incentivos fiscales al mecenazgo**

El Título III de la LIFM está dedicado a la regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo, y comienza estableciendo, mediante una enumeración cerrada, las entidades que pueden ser beneficiarias de esta colaboración.

Así en su artículo 16 establece:

“Entidades beneficiarias del mecenazgo.

Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

- a. Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.
- b. El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

---

<sup>95</sup> MARTÍN PASCUAL, C. (2003), op. cit; p. 89.

- c. Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- d. El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia”.

A continuación se concretan los incentivos fiscales aplicables a donativos, donaciones y aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias. A este respecto, interesa destacar la novedad que supone la concesión de incentivos fiscales a la donación de derechos y a la constitución, sin contraprestación, de derechos reales de usufructo sobre bienes, derechos y valores. Esto viene recogido en el artículo 17, que establece lo siguiente:

“Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:
  - a. Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.
  - b. Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
  - c. La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
  - d. Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
  - e. Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.
  - f. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

2. Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación”.

En cualquier caso, las ganancias patrimoniales y rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de estas donaciones o aportaciones estarán exentas en el impuesto personal del donante.

De este modo, los donativos, donaciones o aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias de la actividad de mecenazgo darán derecho a practicar una deducción en la cuota del impuesto personal sobre la renta del donante o aportante. Esta deducción será del 25 por 100 del importe de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los contribuyentes sin establecimiento permanente en España, y del 35 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los contribuyentes con establecimiento permanente en España. Para garantizar la aplicación de este incentivo fiscal por las personas jurídicas y entidades no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, se permite que las deducciones no practicadas puedan aplicarse en los períodos impositivos que finalicen en los 10 años inmediatos y sucesivos. Los porcentajes de deducción y los límites pueden incrementarse en un máximo de cinco puntos porcentuales si la actividad de mecenazgo desarrollada por las entidades beneficiarias se encuentra comprendida en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

El artículo 18, por su parte establece lo siguiente:

“Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.

1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:
  - a. En los donativos dinerarios, su importe.
  - b. En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
  - c. En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al

valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

- d. En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.
  - e. En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
  - f. En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.
2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión”.

Por último, el Título III regula los beneficios fiscales aplicables a otras actuaciones de mecenazgo distintas de la realización de donativos, donaciones y aportaciones. A este respecto interesa destacar las siguientes novedades:

Los gastos derivados de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general celebrados con las entidades calificadas como beneficiarias del mecenazgo por esta Ley, tendrán la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, y del rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suprimiendo en esta materia los límites que fijaba la Ley 30/1994.

La supresión de los límites para la deducibilidad de los gastos en actividades de interés general en que incurran las empresas.

La creación del marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecer por Ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.

### **7.7. Sistema impositivo internacional**

En el supuesto de que una fundación española actúe en el extranjero, puede generarnos la duda de si pagará los impuestos correspondientes a ambos países, o viceversa, que una fundación extranjera realice actividades en España a través de las cuales obtiene rendimientos.

Pues bien, existen diferentes mecanismos que intentan evitar o mitigar los efectos de la doble imposición internacional.

En el caso de las fundaciones nacionales, la doble imposición internacional se soluciona de forma distinta dependiendo de si las rentas obtenidas provienen de un país con el que España tiene convenio internacional para evitar dicho efecto, o no. Si no existe convenio, la fundación deberá integrar en la base imponible del IS la totalidad de las rentas que haya obtenido, incluidas las extranjeras, y aplicar el tipo impositivo que corresponda.

Sobre el resultado, podrá deducirse el importe efectivo soportado en el extranjero por el impuesto que corresponda a esas rentas.

En el caso de una fundación extranjera que actúa en España, se deduce que en un principio debe tener aquí una delegación, es decir, una ubicación, e inscribirse en el Registro de Fundaciones. Es decir, se convertirá a través de estos dos pasos en sujeto pasivo sometido a nuestras leyes tributarias. Cuando una fundación extranjera actúe en España a través de una delegación, tributará en el IS por la totalidad de las rentas netas imputables a esa delegación, eso sí, de acuerdo al sistema de beneficios y exenciones que hemos visto unos apartados más arriba.

También puede darse el caso de que no cuente con ninguna delegación en España. En ese caso, si España ha suscrito un convenio con dicho país para evitar la doble imposición, se ceñirá a lo que diga dicho convenio; en caso contrario, tributará de forma separada por cada renta obtenida sometida a gravamen, sin posibilidad de compensar unas y otras rentas. Además, al no estar inscrita en el Registro de Fundaciones, no le será de aplicación el régimen fiscal privilegiado.



## 8. FUSIÓN Y ESCISIÓN DE FUNDACIONES

Las fundaciones no tienen en su naturaleza un carácter perpetuo ni estático, pues no tendría sentido que fuese así si tenemos en cuenta que estamos en un mundo completamente cambiante<sup>96</sup>.

El ciclo vital de una fundación puede finalizar con la fusión de la fundación con otra u otras fundaciones (siempre que no lo haya prohibido el fundador), con su escisión o con su extinción, opción que más adelante analizaremos<sup>97</sup>.

La fusión de fundaciones se trata en la LF de manera separada a la extinción, y es uno de los caminos hábiles existentes para que se lleve a cabo la voluntad del fundador y conseguir así el fin de interés general perseguido.

La fusión puede producirse como resultado de la unión de una o varias fundaciones con otra ya existente. El resultado es la existencia de una sola fundación, la absorbente o matriz, siendo así que el patrimonio de las fundaciones extintas no se liquida sino que cambia de titular, pasando íntegramente a la fundación absorbente. Puede ser también que varias fundaciones decidan fusionarse para constituir una nueva, en cuyo caso sus respectivos patrimonios integran el de la nueva fundación. En resumen, la fusión puede ser de dos o más fundaciones y puede dar lugar a la creación de una nueva fundación o a la subsistencia de una de ellas que integra a las demás<sup>98</sup>.

La fusión viene regulada en el artículo 30 de la LF, el cual establece que:

“Fusión.

1. Las fundaciones, siempre que no lo haya prohibido el fundador, podrán fusionarse previo acuerdo de los respectivos Patronatos, que se comunicará al Protectorado.
2. El Protectorado podrá oponerse a la fusión por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses a

---

<sup>96</sup> GARCÍA MENGUAL, F. y GARRIDO MAYOL, V. (2015), *El Derecho de fundación: perfiles constitucionales*, (Tesis doctoral), Universidad de Valencia, p. 472 y ss.

<http://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/45810/FGM%20Tesis.pdf?sequence=1>

<sup>97</sup> MINISTERIO DE JUSTICIA,

<http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/es/ciudadanos/tramites-gestiones-personales/fusion-extincion> (consultado el 15 de junio de 2017).

<sup>98</sup> MORENO PIÑERO, J.C. (2015), *El tiempo de las fundaciones (Análisis del régimen jurídico de las fundaciones y propuestas para un futuro renovado)*, (Tesis doctoral), Universidad de Extremadura, Departamento de Derecho Público.

[http://dehesa.unex.es/bitstream/handle/10662/3770/TDUEX\\_2016\\_Moreno\\_Pi%C3%B1ero.pdf?sequence=1](http://dehesa.unex.es/bitstream/handle/10662/3770/TDUEX_2016_Moreno_Pi%C3%B1ero.pdf?sequence=1), p. 540. (consultada el 15 de junio de 2017).

contar desde la notificación al mismo de los respectivos acuerdos de las fundaciones interesadas. El Protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo y de forma expresa su no oposición al acuerdo de fusión.

3. La fusión requerirá el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones.

La escritura pública contendrá los Estatutos de la fundación resultante de la fusión, así como la identificación de los miembros de su primer Patronato.

4. Cuando una fundación resulte incapaz de alcanzar sus fines, el Protectorado podrá requerirla para que se fusione con otra de análogos fines que haya manifestado ante el Protectorado su voluntad favorable a dicha fusión, siempre que el fundador no lo hubiera prohibido.

Frente a la oposición de aquélla, el Protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que ordene la referida fusión.”

En otras palabras, la fusión se puede dar en dos supuestos:

1. Voluntariamente mediante un acuerdo previo de los respectivos Patronatos, siempre y cuando no exista una prohibición expresa del fundador o fundadores.
2. Cuando la fundación resulte incapaz de alcanzar sus fines, el Protectorado correspondiente podrá requerir la fusión de la fundación con otra de fines análogos, que previamente haya manifestado su voluntad favorable a la fusión, siempre y cuando el fundador, tampoco lo hubiera prohibido. Si la fundación requerida para la fusión se opusiese, el Protectorado podrá solicitar a la autoridad judicial que se pronuncie sobre la fusión.

En ambos casos, en la fusión voluntaria y en la obligatoria, la prohibición de fusión por parte del fundador es un obstáculo insalvable que abocará la fundación a su extinción<sup>99</sup>.

---

<sup>99</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, Modificación, fusión, extinción y liquidación de la fundación, en: [http://www.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw4c7ca3dd4596b/Guias\\_modificacion\\_de\\_estatutos\\_fusion\\_extincion\\_liquidacion\\_de\\_fundacion.pdf](http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw4c7ca3dd4596b/Guias_modificacion_de_estatutos_fusion_extincion_liquidacion_de_fundacion.pdf), p. 9, (consultado el 15 de junio del 2017).

Acordada la fusión por el Patronato, se acompañará a la preceptiva comunicación al Protectorado, que podrá oponerse o mostrar su no oposición, la siguiente documentación:

1. Certificación de los acuerdos de fusión adoptados por cada uno de los Patronatos interesados.
2. Informe justificativo de la fusión, aprobado por los Patronatos de las fundaciones fusionadas, en el que se expondrá el modo en que afectará a los fines y actividades de las fundaciones y el patrimonio aportado por cada uno de ellas.
3. El último balance de situación anual aprobado de cada una de las fundaciones fusionadas, si dicho balance se hubiera cerrado dentro de los seis meses anteriores al acuerdo de fusión. En caso contrario, se elaborará un balance específico de fusión.

Los estatutos de la nueva fundación y la identificación de los miembros de su primer Patronato.

La fusión requerirá el otorgamiento de escritura pública, en la que conste el acuerdo de fusión aprobado por los respectivos patronatos, y su inscripción en el Registro de fundaciones de competencia estatal. En la escritura pública de fusión se incluirá la documentación señalada<sup>100</sup>.

En cambio, la escisión no viene regulada en la LF, pero en ciertas disposiciones de la legislación autonómica se regula el supuesto específico de escisión de la fundación como supuesto de finalización de la fundación como tal.

La escisión de la fundación se llevará a cabo mediante la segregación de una o varias partes de su patrimonio, que se transmitirá a otra u otras fundaciones, exigiendo que no conste la voluntad contraria del fundador y que se justifique el mejor cumplimiento de los fines fundacionales de la escindida.

En todo caso, el Protectorado podrá oponerse motivadamente a la escisión por razones de legalidad en el plazo máximo de un mes, desde que reciba la notificación del acuerdo de escisión. De la misma manera, el Protectorado, podrá de forma expresa, mostrar su conformidad con el acuerdo de escisión en el plazo previamente citado<sup>101</sup>.

---

<sup>100</sup> MINISTERIO DE JUSTICIA.

<http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/es/ciudadanos/tramites-gestiones-personales/fusion-extincion> (consultado el 15 de junio de 2017).

<sup>101</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, *Modificación, fusión, extinción y liquidación de la fundación*, [http://www.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-](http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-)

## 9. EXTINCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE FUNDACIONES. EL CONCURSO

### 9.1. Extinción

Como ya adelantábamos en el epígrafe anterior, las fundaciones carecen de carácter perpetuo y una de las formas de finalizar el ciclo vital de una fundación es mediante la extinción.

Puesto que las fundaciones son entidades con especiales características, su vida se protege todo lo posible, convirtiéndose por lo tanto la extinción en la última opción a seguir. Por ejemplo, cuando las circunstancias hacen que la fundación no pueda continuar funcionando de manera determinada, patronato y Protectorado están obligados a intentar evitar que desaparezca, bien modificando los estatutos, bien, como hemos visto antes, fusionando la fundación con otra. No obstante hay veces que, aún así, la extinción es inevitable, ya sea porque el propio fundador indicó los motivos de la extinción o porque las leyes prevén para ese supuesto su desaparición.

Así pues, la extinción constituye la muerte de la fundación y ésta puede extinguirse por muchos y muy diversos motivos, que vienen previstos en el artículo 31 de la LF:

“Causas de extinción.

La fundación se extinguirá:

1. Cuando expire el plazo por el que fue constituida<sup>102</sup>.
2. Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.
3. Cuando sea imposible la realización del fin fundacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 29 y 30 de la presente Ley.
4. Cuando así resulte de la fusión a que se refiere el artículo anterior<sup>103</sup>.

---

[cw4c7ca3dd4596b/Guias\\_modificacion\\_de\\_estatutos\\_fusion\\_extincion\\_liquidacion\\_de\\_fundacion.pdf](#), pp. 21-22 (consultado el 15 de junio del 2017).

<sup>102</sup> MORENO PIÑERO, J.C. (2015), op. cit; p. 543: La realidad fundacional nos lleva a constatar que son pocas las fundaciones que se constituyen por un periodo determinado de tiempo. Salvo algunos casos como las fundaciones creadas para la preparación de algún acontecimiento importante, o destinadas a la consecución de un logro determinado, sin otros fines complementarios, la inmensa mayoría de las fundaciones se constituye sin acotación temporal alguna.

<sup>103</sup> MORENO PIÑERO, J.C., (2015), op. cit; p. 544: Se trata de una extinción relativa de la fundación, pues de algún modo sigue existiendo pero bajo la cobertura jurídica de otra fundación. Los bienes afectos a la fundación extinta pasan a la nueva fundación sin producirse su liquidación.

5. Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos.
6. Cuando concurra cualquier otra causa establecida en las leyes”.

Se trata, a priori, de una lista cerrada, sin embargo la remisión a los estatutos permite la flexibilización de la lista<sup>104</sup>.

De esta enumeración de causas de extinción que expone el artículo 31 LF, podemos distinguir dos tipos: las voluntarias<sup>105</sup>, resultado de la previsión del fundador y que queda reflejada en los estatutos, y las causas legales.

Se considerarán causas voluntarias las correspondientes a los apartados a) y e), es decir: la extinción por expiración del plazo por el cual fue constituida la fundación y la extinción cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos.

En cuanto a las causas voluntarias cabe destacar que éstas son muy amplias, ya que en los estatutos cabe multitud de posibilidades.

Por lo que respecta a las causas legales de extinción, éstas se darán cuando se haya realizado íntegramente el fin fundacional o bien cuando sea imposible llevarlo a cabo. También puede ocurrir cuando así resulte de la fusión o por cualquier otra causa recogida en las leyes<sup>106</sup>.

El artículo 32 por su parte establece las formas de extinción:

“Formas de extinción.

1. En el supuesto del párrafo a) del artículo anterior la fundación se extinguirá de pleno derecho.
2. En los supuestos contemplados en los párrafos b), c) y e) del artículo anterior, la extinción de la fundación requerirá acuerdo del Patronato ratificado por el Protectorado. Si no hubiese acuerdo del Patronato, o éste no fuese ratificado por el Protectorado, la extinción de la fundación requerirá resolución judicial motivada, que podrá ser instada por el Protectorado o por el Patronato, según los casos.
3. En el supuesto del párrafo f) del artículo anterior se requerirá resolución judicial motivada.

---

<sup>104</sup> GARCÍA MENGUAL, F. y GARRIDO MAYOL, V. (2015), op. cit; p. 473.

<sup>105</sup> GONZÁLEZ CUETO, T. (2003), op. cit; p. 240.

<sup>106</sup> MORENO PIÑERO, J.C. (2015), op. cit; pp. 541 y ss.

4. El acuerdo de extinción o, en su caso, la resolución judicial, se inscribirán en el correspondiente Registro de Fundaciones.”

En otras palabras, el camino que ha de seguirse para extinguir una fundación pasa por dos etapas: la de adopción del acuerdo de extinción (excepto en el caso de los apartados a y e) y la de liquidación.

El acuerdo de extinción no extingue por sí mismo la personalidad jurídica de la fundación, sino que ésta continúa activa con la sola finalidad de extinguirse tras la liquidación del patrimonio fundacional. Teniendo en cuenta que el acuerdo de extinción debe inscribirse en el Registro de Fundaciones, será en este momento y no antes cuando la fundación deje de tener personalidad y por tanto deje de existir en el tráfico jurídico. Si no hubiese acuerdo del patronato o éste no fuese ratificado por el Protectorado, la extinción de la fundación requerirá resolución judicial motivada, que podrá ser instada por el Protectorado o por el patronato, según los casos<sup>107</sup>.

La documentación que se acompañará al acuerdo de extinción será la siguiente:

- Certificación del acuerdo de extinción, emitida por el secretario con el visto bueno del presidente.
- Memoria justificativa de la concurrencia de una de las tres causas de extinción. Cuando no sea posible realizar el fin fundacional, habrá que justificar la improcedencia o la imposibilidad de modificar los estatutos o de llevar a cabo un proceso de fusión.
- Las cuentas de la entidad a la fecha en que se adoptó el acuerdo de extinción.
- Proyecto de distribución de los bienes y derechos resultantes de la liquidación.

Una vez examinada la documentación y en el plazo máximo de 3 meses, el Protectorado resolverá de forma motivada sobre la ratificación del acuerdo de extinción. A falta de resolución en dicho plazo, el acuerdo de extinción se entenderá ratificado<sup>108</sup>.

La extinción de una fundación abre el proceso de liquidación de la misma, proceso que analizaremos a continuación.

---

<sup>107</sup> MORENO PIÑERO, J.C., (2015), op. cit; p. 545.

<sup>108</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, op. cit; pp. 19-20.

## 9.2. Liquidación

Extinguida la fundación, se abre un periodo en el que, antes de que desaparezca, debe resolver toda relación jurídica o cualquier tema que tenga pendiente. Esta fase intermedia, previa a la total desaparición de la fundación, se denomina liquidación<sup>109</sup>.

El procedimiento de liquidación se inicia con la aprobación por el Patronato del balance de apertura de la liquidación, una vez que se haya observado el cumplimiento de los requisitos citados anteriormente. El Patronato actuará bajo el control del Protectorado, quien podrá requerir, en todo momento, toda aquella información que considere necesaria al efecto<sup>110</sup>.

Tras esta fase, quedará definido el conjunto de bienes de su pertenencia, que se le atribuirán a un nuevo titular en una segunda fase de designación de beneficiarios y de entrega de bienes. Sólo en el caso de que la extinción sea por fusión no serán necesarias estas operaciones. Durante la fase liquidatoria, la fundación continúa teniendo personalidad jurídica y el patronato sigue siendo el órgano de gobierno con la finalidad de que puedan realizarse las operaciones necesarias. Sin embargo, la actividad de la fundación no es la cotidiana, sino que ésta consiste en realizar todas las actuaciones precisas (cobro de créditos, venta de bienes para pagar deudas, etc.) para liquidar.

Todos estos aspectos están previstos en el artículo 33 de la LF:

“Liquidación.

1. La extinción de la fundación, salvo en el supuesto previsto en el artículo 31.d), determinará la apertura del procedimiento de liquidación, que se realizará por el Patronato de la fundación bajo el control del Protectorado.
2. Los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a las fundaciones o a las entidades no lucrativas privadas 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. En su defecto, este destino podrá ser decidido, en favor de las mismas fundaciones y entidades mencionadas, por el Patronato, cuando tenga reconocida esa facultad por el fundador, y, a falta de esa facultad, corresponderá al Protectorado cumplir ese cometido.

---

<sup>109</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; p. 137.

<sup>110</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, op. cit; p. 26.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las fundaciones podrán prever en sus Estatutos o cláusulas fundacionales que los bienes y derechos resultantes de la liquidación sean destinados a entidades públicas, de naturaleza no fundacional, que persigan fines de interés general.
4. Reglamentariamente se establecerán los criterios reguladores del procedimiento de liquidación a que se hace referencia en los apartados anteriores”.

El destino de los bienes y derechos resultantes de la liquidación de la fundación es un tema complejo y discutido ampliamente por la doctrina.

Anteriormente existía la posibilidad, y de hecho era bastante frecuente, de que el fundador introdujera en los estatutos una “Cláusula de reversión”, según la cual si la fundación se extinguía, los bienes se le asignarían nuevamente a él o a sus familiares. Esta posibilidad ya no existe, los bienes y derechos de la fundación extinguida no pueden ir a parar ni al propio fundador o familiares del mismo, ni a cualquier particular. Fue la Ley 30/1994 la que prohibió por primera vez la reversión de los bienes y derechos a favor de personas físicas o jurídicas de interés privado<sup>111</sup>.

En opinión de MALUQUER DE MOTES<sup>112</sup>, es posible la reversión puesto que de igual forma que se prevén los efectos devolutorios para la donación revocada, podría aplicarse análogamente dicha justificación para la reversión de los bienes.

Nosotros no abogamos por que los bienes y derechos puedan ser objeto de reversión, pues en nuestra opinión podría llevar a un uso fraudulento de la fundación. Es decir, puede llevar a la creación de fundaciones con el propósito de que, una vez generado un capital X, sean extinguidas, para que así le sea asignado nuevamente.

El Patronato concluirá la función liquidadora con el otorgamiento de la escritura de cancelación de la fundación, así como con la solicitud de la cancelación de los asientos referentes a la fundación liquidada y su inscripción en el Registro de fundaciones de competencia estatal<sup>113</sup>.

---

<sup>111</sup> ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), op. cit; pp. 137 y 138.

<sup>112</sup> MALUQUER DE MOTES Y BERNET, C.J. (2001), “A propósito de la reversión del patrimonio fundacional a la persona fundadora o a la familia del fundador”, en REGAP: *Revista Galega de Administración Pública*, nº28, pp. 271-284.

<sup>113</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, op.cit; p. 28.



### 9.3. Concurso

Se denomina así al procedimiento legal que se origina cuando una persona física o jurídica deviene en una situación de insolvencia en la que no puede hacer frente a la totalidad de los pagos que adeuda. Esta situación se regula en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante LC), pero sin embargo no viene contemplada por la LF.

Atendiendo al artículo 1.1 de la LC que establece que “la declaración de concurso procederá respecto de cualquier deudor, sea persona natural o jurídica”, podemos deducir que, como la LF no introduce especialidad normativa alguna para las fundaciones en situación concursal, y puesto que las fundaciones tienen atribuida personalidad jurídica (recordemos el artículo 4 LF), les es de aplicación la LC, por lo que los aspectos materiales y procesales del concurso de la fundación se regirán por lo dispuesto por la dicha LC, con la salvedad de las entidades que integran la organización territorial del Estado, los organismos públicos y demás entes de derecho público, como bien aclara la propia Ley en su artículo 1.3.

Las referencias realizadas en la LC a “administradores”, deberán entenderse aplicables al patronato cuando se analice un supuesto de hecho en el que haya involucrada una fundación, pues es el único órgano en las fundaciones que dispone de las funciones propias de un órgano de administración (gestión, gobierno, representación de la persona jurídica) y otras funciones tales como la facultad de modificar su propia configuración estatutaria u organización corporativa<sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> SORIA SORJÚS, J. *La responsabilidad de los patronos de las fundaciones. Especial consideración a la responsabilidad de los patronos de fundaciones en situación de insolvencia*, [www.uria.com/documentos/publicaciones/2995/documento/joseSoria.pdf?id=2757](http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2995/documento/joseSoria.pdf?id=2757) p. 9 y ss.

## CONCLUSIONES

El propósito del presente trabajo ha sido realizar un análisis del sector fundacional de ámbito estatal mediante el estudio de la LF y la LIFM.

Nos hemos propuesto exponer el régimen jurídico aplicable a las fundaciones, sus elementos esenciales y el control público al que se ven sometidas, así como conocer el régimen fiscal especial al que se acogen.

La LF, que entró en vigor el 1 de enero de 2003, desarrolla el derecho de fundación reconocido en el artículo 34 de la CE, y ha supuesto un avance incuestionable en la regulación del mismo permitiendo un desarrollo de las iniciativas fundacionales desconocido hasta el momento de su aprobación.

A las fundaciones debemos los orígenes de muchos de los servicios con los que actualmente contamos, pues recordemos que éstas son producto de la caridad cristiana. Pero no es hasta 1849, con la Ley General de la Beneficencia, cuando empiezan a contar con una regulación más formal, y no es hasta 1889 con el CC cuando se le confiere el tratamiento de persona jurídica. No obstante, estas normas no constituían una regulación completa y cuando en 1978 se promulga la CE existe una maraña legislativa en materia fundacional que hasta 1994 no fue aclarada. Es entonces cuando se promulga la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y Mecenazgo, si bien la imprescindible separación de las regulaciones sustantiva y fiscal de las fundaciones se llevó finalmente a cabo mediante la promulgación de la LF y la LIFM respectivamente.

La LF debe completarse con lo dispuesto en la normativa autonómica referente a fundaciones. El criterio que determina la aplicación de una u otra normativa es el ámbito de actuación de la fundación. Esta convivencia normativa es criticada por algún sector de la doctrina, pero a nuestra forma de ver constituye una regulación más completa y deja un margen menor a la posibilidad de que existan vacíos en su regulación, pues régimen estatal y autonómico se complementan.

Para poder constituir una fundación es necesario que tanto las personas físicas como jurídicas posean capacidad plena para disponer, inter vivos o mortis causa en función de la modalidad de constitución escogida, de los bienes y derechos en que consista la dotación inicial que se requiere para constituirlos.

Las fundaciones son entidades sin ánimo de lucro que actúan con criterios de imparcialidad y no discriminación, ofreciendo información suficiente de sus fines y actividades. Se rigen por la voluntad de su fundador y por sus

Estatutos y cuentan con un patrimonio (formado por la dotación más las posteriores adquisiciones de bienes y derechos) afectado a la realización de fines de interés general en beneficio de una colectividad genérica. Poseen personalidad jurídica, la cual adquieren en el momento de la inscripción de la escritura pública de constitución en el Registro de Fundaciones, requisito *sine qua non* para ser consideradas fundaciones. Se dedican a una gran variedad de fines, ya sean culturales, educativos, asistenciales, de defensa del medio ambiente, etc.

Creemos importante señalar la innegable utilidad social de este tipo de entidades como punto de unión entre la iniciativa privada y el bien público, bajo los criterios de la solidaridad social. Este ámbito de acción entre el Estado y el mercado es lo que se conoce como “Tercer Sector”.

Las fundaciones desempeñan hoy un papel que era inimaginable hace años. Actualmente nos encontramos en un contexto de globalización socioeconómica donde el Tercer Sector adquiere creciente relevancia y su peso en la prestación de servicios sociales a través de fundaciones, asociaciones, ONG o cooperativas, entre otras, es creciente y viene a complementar, e incluso a veces a sustituir, las actividades de interés general llevadas a cabo anteriormente por el Estado. Hoy en día es incomprensible sostener que la actividad estatal deba llegar a todas las áreas sociales, primero porque podría incurrir en una excesiva burocratización del sector, y segundo, porque se toparía con la carencia de recursos suficientes, a consecuencia de la crisis que atraviesa el Estado de bienestar, para satisfacer las cada vez más crecientes demandas de la sociedad.

Sin embargo, el hecho de que el Estado les confíe estas prestaciones no significa que no ejerza ningún control sobre ellas, ya que en cuanto estas entidades quedan inscritas en el Registro de Fundaciones, entra en juego el Protectorado, órgano administrativo público que asumirá el control externo de aquellas, ejerciendo un control *ex ante* y *ex post* para asegurar el cumplimiento de los fines y la recta administración de los bienes que la forman. Una novedad reciente respecto a este órgano es la unificación de los distintos Protectorados existentes anteriormente en un único Protectorado, situado en el ámbito de la Administración General del Estado. Novedad tardía pero que conllevará una utilización más eficiente de los recursos materiales y humanos frente a la dispersión que suponía la situación anterior, y que conllevaba dificultades en la relación cotidiana con la administración, especialmente durante la primera toma de contacto con los órganos gestores en los procesos de constitución de fundaciones.

Este control constituye un debate de actualidad, pues se plantea la duda de si el Protectorado se excede en ocasiones en dicho control, ya que en otros

países la intervención del Estado en estas cuestiones es mínima. A pesar de que la LF pretende reducir tal control, pasando de la exigencia de autorización previa por parte del Protectorado a la hora de actuar, al simple control a posteriori, en el que basta con la mera comunicación al mismo de tales negocios, sin embargo tal medida parece no ser suficiente.

Nosotros abogamos porque la Administración sólo intervenga en caso de que el Patronato se desvincule de la satisfacción de necesidades de interés general o actúe en contra de la voluntad del fundador, con vistas a que la actuación administrativa no sea excesivamente intervencionista ni reductora de la libertad de decisión fundacional.

Pero este no es el único control al que se ven sometidas, pues junto al Protectorado que vela por el interés general convive la figura del Patronato, que velará por la voluntad del fundador. Este órgano colegiado, que ejercerá las funciones de gobierno y representación, contará con un mínimo de 3 miembros, a diferencia de la legislación anterior donde cabía el patrono unipersonal, hecho impensable ante la configuración del régimen legal actual, pues de entre ellos deben nombrar un secretario y un presidente, y además la adopción de acuerdos será por mayoría.

No obstante, gestionar una fundación por muy simple que sea conlleva muchas funciones y es conveniente distribuirlas para conseguir un mayor rendimiento. Por eso, dentro de las fundaciones encontramos la figura del director, el comité asesor y ejecutivo, personal contratado y/o personal voluntario que facilitarán el trabajo y el día a día de la fundación.

Para atender los fines de interés general que hemos destacado a lo largo del trabajo, las fundaciones necesitan llevar a cabo una actividad económica, ya sea relacionada con el fin fundacional o accesorio, por la que obtengan beneficios, pues la condición de entidad no lucrativa no está reñida con ello. La única condición es que aquellos no sean repartidos, como ocurriría dentro del marco de una sociedad mercantil y con ánimo lucrativo, sino que al menos el 70% de los beneficios que reciban se destine al fin para el que la fundación se creó, y el resto a incrementar la dotación o las reservas.

La necesidad de fomentar y potenciar el tejido social ha llevado a los gobiernos a realizar una política de promoción de las entidades no lucrativas mediante medidas de carácter económico y fiscal. Las fundaciones, al operar en el tráfico jurídico y económico, también son sujetos pasivos de determinados impuestos, pero recordemos que contribuyen a la disminución del gasto público desarrollando tareas que muchas veces el propio Estado no es capaz de asumir, y por eso se intenta estimular la participación en ellas con un régimen fiscal ventajoso, al que podrán acogerse si cumplen una serie de requisitos, y

que cuenta con una serie de beneficios y exenciones en impuestos estatales, como el IS, IVA, ITP y AJD; el Impuesto autonómico sobre sucesiones y donaciones; en tributos locales como el IBI, IEA e IIVTNU e incluso en el sistema impositivo internacional, además de establecer incentivos fiscales al mecenazgo para quien decida efectuar una aportación o donación a favor de este tipo de entidades. Gran parte de estos aspectos vienen regulados en la LIFM y otros se complementan con la propia norma reguladora de cada impuesto en particular.

En la práctica, este asunto genera cierta polémica, pues se cuestiona si realmente este sistema es tan ventajoso como promete ser, ya que a la vista del derecho comparado, España cuenta con escasas ventajas respecto a otros países.

Sirva como ejemplo el hecho de que en España las entidades acogidas a la LIFM lo hacen mediante la mera comunicación en la que afirman reunir las condiciones para acogerse a este régimen privilegiado, pero sin embargo la Administración, posteriormente, puede determinar que no los cumplían y exigir a los donantes que se han visto favorecidos por los incentivos al mecenazgo las cantidades, incluso en ocasiones con intereses, indebidamente deducidas.

Creemos que una solución a esta situación pasaría por proteger los intereses del donante, haciendo que las donaciones realizadas con anterioridad a la negativa de la Administración a que la entidad se acoja a la LIFM sean deducibles en todo caso. Otra solución, y a nuestro juicio la más acertada, sería que la entidad incumplidora sea la que soporte la deducción indebidamente realizada por el contribuyente, ya que si aquel no era conocedor de que la entidad no cumplía los requisitos para acogerse a la LIFM, no tiene por qué responder a la pérdida fiscal que supone que la donación no sea deducible. Estas soluciones contribuirían a estimular más la participación de ciudadanos y empresas en las fundaciones, así como a generar mayor seguridad jurídica y confianza en el sistema.

Otra cuestión que se plantea dentro de esta polémica es la justificación del régimen de exención en el IS. En la LIFM gravita en torno al origen de las rentas, pero de esta manera no se está viendo más gratificada la entidad que destina una mayor parte de las rentas a la atención del interés general que aquella que únicamente destina el mínimo exigido por la normativa para mantener su posición jurídico-fiscal. Abogamos por la revisión de esta cuestión para que la justificación del régimen de exención se sitúe tanto sobre el origen de las rentas, como en torno a los gastos e inversiones realizadas en el fin fundacional.

No cabe duda de que las entidades sin ánimo de lucro constituyen un movimiento social relevante en este siglo, pues se observa un interés en la ciudadanía en organizar ella misma y en crear este tipo de entidades para defender sus intereses. Pero a pesar de ello el número de fundaciones en España sigue siendo inferior al de otros países, y la tendencia a la baja en cuanto a creación de fundaciones estos últimos años no mejora las cifras, pues se ha pasado de contar con un porcentaje del 70% de fundaciones activas en 2009 a un 60% en 2016, respecto del total de fundaciones registradas.

Además, el papel que el sector puede desempeñar en la generación de empleo estable y de calidad, ya sea directa o indirectamente, se convierte en una necesidad ineludible a proteger.

Según el análisis llevado a cabo por la AEF, la participación del sector fundacional en el empleo total español ha experimentado un crecimiento importante: en 1976 suponía el 0,47% del total, experimentando un crecimiento notable hasta 1986 en el cual alcanza 0,70%. Este porcentaje se estabiliza hasta 1990 alcanzando un nuevo máximo en 1997 con un 0,93% del empleo total de España. A partir de ese momento, se estabiliza e incluso sufre un pequeño declive hasta 2002 cuando, a consecuencia de la nueva normativa de incentivos a la participación social y el mecenazgo, se produce un incremento paulatino de la participación del sector hasta alcanzar el 1 % del empleo nacional en 2009. El punto máximo de participación del sector en el mercado laboral se alcanza en 2011 con un 1,16 % del total del empleo nacional, con una ligera reducción durante el año 2012 para experimentar una leve mejoría entre 2013 y 2014, pero aún lejos de las cifras de 2011.

En definitiva, una vez finalizado el presente trabajo y conociendo tanto la función esencial de cohesión social que ejercen las fundaciones como el volumen de tareas que desahogan al Estado, observamos que este momento social que atraviesan y esta situación en la que se ven envueltas llama a la revisión y al abordaje de tres factores clave, con el fin primordial de incentivar la participación y la creación de fundaciones:

- a) Explotar el indudable papel dinamizador de empleo que éstas suponen:

A la vista de los datos del análisis llevado a cabo por la AEF podemos concluir que una vez se alcanza una fase de estabilización o declive es necesario realizar actuaciones de carácter normativo y actualizar los incentivos a la participación social y al mecenazgo para recuperar la senda de crecimiento del empleo del sector fundacional. Las estimaciones realizadas en este análisis indican también que el sector fundacional registra un comportamiento impecable en relación

con el empleo total de la economía, ya que durante las fases expansivas del ciclo presenta un mayor dinamismo a la hora de crear puestos de trabajo, y durante las fases recesivas no sólo no destruye empleo sino que sigue manteniendo su fuerza.

b) Redefinir el régimen fiscal privilegiado de la LIFM:

Por un lado, mejorando los incentivos fiscales al mecenazgo, tanto protegiendo la figura del donante ante el error de declaración de “entidad privilegiada” por parte de la entidad receptora de la donación, como aumentando los porcentajes de deducción en el IS y en el IRPF para el donante, ya que esto se traduciría en un claro aumento de las colaboraciones. En lugar de ver este tipo de incentivos como una disminución de los recursos públicos, debe considerarse que las donaciones están destinadas a costear las actividades de interés general desarrolladas por las fundaciones, actividades que, de no ser así, tendrían que ser cubiertas por el sector público o no serían atendidas y dejarían de contribuir al bienestar social.

Por otro lado, elaborar una política en la que se “premie” en el IS a aquellas fundaciones que dediquen más porcentaje de sus rentas al fin fundacional, en vez de tratar a todas de forma equivalente, tanto si destinan el porcentaje mínimo exigido como uno mayor. Esto fomentaría una mayor dedicación en vez de limitarse a mantener su posición jurídico-fiscal.

También sería interesante observar la vulnerabilidad de la figura fundacional ante las crisis económicas, pues las donaciones caritativas son una de las primeras salidas de efectivo que los consumidores reducen cuando el dinero es escaso. Una acción posible para prevenir que, ante la escasez de donaciones por parte de los ciudadanos, las fundaciones vean mermada su liquidez, es que el Estado aplique un mayor porcentaje de asignación tributaria a las actividades de interés general llevadas a cabo por este tipo de entidades en la declaración del IRPF.

c) Avanzar en transparencia:

Abordar el considerable desconocimiento por parte de la ciudadanía, que percibe las fundaciones como elemento de reconocimiento social y generador de influencias de las empresas, dando mayor publicidad de información sobre sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados, de acuerdo a los principios de actuación.

## BIBLIOGRAFÍA

ALONSO UREBA, A. (1985), *La empresa pública. Aspectos jurídico-constitucionales y de derecho económico*, Madrid, Montecomo.

CABRA DE LUNA, M.A. (1998), *El Tercer Sector y las fundaciones de España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*, Madrid: Escuela Libre Editorial.

CABRA DE LUNA, M.A., (1995), "Artículo 25. Destino de rentas e ingresos", en LORENZO GARCÍA, R., CABRA DE LUNA, M.A., CAFFARENA, J., COBO GÁLVEZ, P., GIMÉNEZ-REYNA, E., PIÑAR MAÑAS, J.L., y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Madrid.

CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), *El régimen jurídico de las fundaciones. Estudio para su reforma*, Madrid, Ministerio de Asuntos Sociales.

CASTAN TOBEÑAS, J. (2015), *Derecho civil español, común y foral. Introducción y parte general. Teoría de la relación jurídica. La persona y los derechos de la personalidad. Las cosas. Los hechos jurídicos*, Madrid, Reus.

DE JUAN PEÑALOSA, J.L. (1976), "Ponencia en el I Coloquio sobre Entidades sin finalidad lucrativa", en VV.AA., *Coloquio sobre Entidades sin finalidad lucrativa*, Buitrago (Madrid), Mimeo.

DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A. (2012), *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, Madrid, Tecnos.

EMBED IRUJO, J.M. (2003), "Notas sobre el régimen jurídico de las entidades sin ánimo de lucro, su estructura interna y la responsabilidad de sus órganos gestores (especial referencia a las fundaciones)", en *Revista valenciana de economía y hacienda*, nº7., p. 94.

GALLEGO GARCÍA, J.C. (2006), "La no sujeción de las fundaciones al impuesto sobre la renta en Colombia. Visión desde el derecho español", en *Díkaión: revista de actualidad jurídica*, nº15, pp. 272-273.

GONZALEZ CUÉTO, T. (2003), *Comentarios a la Ley de Fundaciones 50/2002, de 26 de diciembre*, Cizur Menor, Aranzadi.

LACRUZ BERDEJO, J.L. (2004), *Elementos de Derecho Civil I, Parte General, Vol. II, Personas*, Madrid, Dykinson.



LINARES ANDRES, L. (1996), “La actividad económica de las fundaciones”, *IX Jornades de Dret civil català a Tossa*.

LORENZO CRUZ, A. (1990), “Algunas consideraciones jurídicas del régimen de la fundación”, en *VVAA, Anuario de la Facultad de Derecho*, Univ. de Extremadura, Serv. de Publicaciones.

MALUQUER DE MOTES Y BERNET, C.J. (2001), “A propósito de la reversión del patrimonio fundacional a la persona fundadora o a la familia del fundador”, en *REGAP: Revista Galega de Administración Pública*, nº 28, pp. 271-284.

MARTÍN PASCUAL, C. (2003), *El Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

NIETO ALONSO, A. (2016), “Aspectos sustantivos relevantes y controvertidos de las fundaciones”, en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dirs.), *Nuevo Tratado de Fundaciones*, Cizur Menor, Aranzadi.

ORTIZ VAAMONDE, M.L. (2002), *Fundaciones: 100 preguntas clave y su respuesta*, Madrid, Dykinson.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (1999), *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Valladolid, Lex Nova.

PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2016), “Órgano de gobierno y relación con los poderes públicos”, en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dirs.), *Nuevo Tratado de Fundaciones*, Cizur Menor, Aranzadi.

PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2016), “Órgano de gobierno y relación con los poderes públicos”, en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dirs.), *Nuevo Tratado de Fundaciones*, Cizur Menor, Aranzadi.

PÉREZ ESCOLAR, M. (2008), *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativas e interés general*, Cizur Menor, Aranzadi.

PÉREZ ESCOLAR, M., CABRA DE LUNA, M.A. y DE LORENZO GARCÍA, R. (2016), “Patrimonio, régimen económico y funcionamiento”, en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dirs.), *Nuevo Tratado de Fundaciones*, Cizur Menor, Aranzadi.

PÉREZ ESCOLAR, M., CABRA DE LUNA, M.A. y DE LORENZO GARCÍA, R. (2016), “Patrimonio, régimen económico y funcionamiento”, en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dirs.), *Nuevo Tratado de Fundaciones*, Cizur Menor, Aranzadi.

PIÑAR MAÑAS, J.L. (2016), “El estado actual del modelo constitucional de fundaciones: revisión crítica”, en LORENZO GARCÍA, R. y otros (Dir.), *Nuevo Tratado de Fundaciones*, Cizur Menor, Aranzadi.

VALERO AGÚNDEZ, U. (1969), *La fundación como forma de empresa*, Valladolid, Universidad de Valladolid, Secretariado de Publicaciones.

Páginas web y recursos electrónicos on line:

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, *La fundación: concepto, constitución y régimen sustantivo y tributario*, en:  
[http://www.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOCcw54b8fcb ed4a30/LafundaciOn\\_concepto\\_constitucionyregimensustantivoytributario.pdf](http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOCcw54b8fcb ed4a30/LafundaciOn_concepto_constitucionyregimensustantivoytributario.pdf)  
(Consultado el 14 de diciembre del 2016).

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, *Modelo de Estatutos (Adaptados a la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y 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)*  
[www.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw4def61fd8518d/Modelodeestatutos.pdf](http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw4def61fd8518d/Modelodeestatutos.pdf)

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, *Modificación, fusión, extinción y liquidación de la fundación*, en:  
[http://www.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw4c7ca3dd4596b/Guias\\_modificacion\\_de\\_estatutos\\_fusion\\_extincion\\_liquidacion\\_de\\_fundacion.pdf](http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw4c7ca3dd4596b/Guias_modificacion_de_estatutos_fusion_extincion_liquidacion_de_fundacion.pdf)  
(Consultado el 15 de junio del 2017).

BODAS OSORIO, A. y PLAZA ALMAZÁN, J. (2013), *Las Fundaciones y su Protectorado* (TFG), Universidad de Valladolid.  
<https://uvadoc.uva.es/bitstream/10324/3646/1/LAS%20FUNDACIONES%20Y%20SU%20PROTECTORADO.pdf>

FUNDACIÓN ONCE (2002), *Estatutos de la Fundación ONCE para la cooperación e inclusión social de personas con discapacidad*, en:  
[http://www.fundaciononce.es/sites/default/files/estatutos\\_fundacion\\_once.pdf](http://www.fundaciononce.es/sites/default/files/estatutos_fundacion_once.pdf)

FUNDACIÓN PHI (2015).  
<http://fundacionphi.org/fundacion/organizacion/6/voluntariado> (Consultada el 01 de junio del 2017).

GALVAÑ, S. (2010), en <http://solidarios.elnortedecastilla.es/gente-cercana/2010-05-27/ciudadano-tiene-comprando-producto-once-1838.html>  
(Consultada el 09 de junio del 2017).

GARCÍA MENGUAL, F. y GARRIDO MAYOL, V. (2015), *El Derecho de fundación: perfiles constitucionales*, (Tesis doctoral), Universidad de Valencia, <http://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/45810/FGM%20Tesis.pdf?sequence=1>

LESTER M. y HELMUT K. (1999), “Nuevo Estudio del Sector Emergente. Resumen. Versión revisada”, en *Proyecto de Estudio Comparativo del Sector No Lucrativo de la Universidad Johns Hopkins (Fase II)* en: [http://ccss.jhu.edu/wpcontent/uploads/downloads/2011/11/EmergingSectorSPANISH\\_1999.df](http://ccss.jhu.edu/wpcontent/uploads/downloads/2011/11/EmergingSectorSPANISH_1999.df) (Consultado el 20 de diciembre del 2016).

MINISTERIO DE JUSTICIA,  
<http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/es/ciudadanos/tramites-gestiones-personales/fusion-extincion> (consultado el 15 de junio de 2017).

MORENO PIÑERO, J.C. (2015), *El tiempo de las fundaciones (análisis del régimen jurídico de las fundaciones y propuestas para un futuro renovado)* (Tesis Doctoral), Universidad de Extremadura, [http://dehesa.unex.es/bitstream/handle/10662/3770/TDUEX\\_2016\\_Moreno\\_Pi%C3%B1ero.pdf?sequence=1](http://dehesa.unex.es/bitstream/handle/10662/3770/TDUEX_2016_Moreno_Pi%C3%B1ero.pdf?sequence=1) (Consultada el 15 de junio de 2017).

PEÑALOSA ESTEBAN, I. y BLÁZQUEZ LIDOY, A. (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, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Departamento de Derecho Público I y Ciencia Política, Madrid, <https://eciencia.urjc.es/bitstream/handle/10115/12302/Tesis%20doctoral.%20I.%20Pe%C3%B1alosa%20Esteban.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

RIVAS MARTÍNEZ, C. y ZAPATERO RUÍZ, J.L. (2015), *Breviario para la correcta ejecución del Impuesto de Sociedades por las fundaciones (Ley 49/2002)* (TFG), Universidad de Valladolid. <https://uvadoc.uva.es/bitstream/10324/15071/1/TFG-O%20657.pdf>

SORIA SORJÚS, J. *La responsabilidad de los patronos de las fundaciones. Especial consideración a la responsabilidad de los patronos de fundaciones en situación de insolvencia*, [www.uria.com/documentos/publicaciones/2995/documento/joseSoria.pdf?id=2757](http://www.uria.com/documentos/publicaciones/2995/documento/joseSoria.pdf?id=2757)

VALENCIA, C. “¿Qué es “actividad económica”?”, Fundación GPS, en: <http://www.asociaciones.org/component/k2/item/168-que-es-actividad-economica> (Consultada el 12 de junio del 2017).