



TESIS DOCTORAL

AÑO 2021

LOS SUJETOS DEL REGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

MANUEL JESÚS CAAMAÑO RIAL



PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO Y
CIENCIAS SOCIALES

Directores: **ISIDORO MARTÍN DÉGANO**
PEDRO M. HERRERA MOLINA

A Manuel Caamaño Prieguez, mi padre, recientemente fallecido en esta vil pandemia que venimos padeciendo.

In memoriam

Y a mi madre, Carmen Rial, que logró superar el contagio —y la pena— para que se siga recuperando y pronto se restablezca del todo.

AGRACIEMENTOS

A mi mujer, Maite Montalvillo, sin cuyo apoyo este trabajo no hubiera sido posible. Por las horas y horas que no pude dedicarte.

A mi hija Cristina, por su ánimo y por su abnegación y perseverancia en el estudio que me hacen sentirme orgulloso. Para que pronto supere las oposiciones y podamos también celebrarlo.

A mi hermana Mari Carmen, por su apoyo.

A Pedro Herrera Molina y a Isidoro Martín Dégano, directores de esta tesis, por su comprensión, por su desvelo y por su más que infinita paciencia, de la que bien saben quienes bien conocen de esta larga travesía.

A Arturo Delgado Mercé, mi compañero y amigo, por su ánimo. Y a Juan Ignacio Gomar y a Carmen Ranchal y a Antonio Muro, por vuestra confianza.

A todos vosotros, muchas gracias

Los sujetos del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro

INDICE:

	<u>Pág.</u>
Abreviaturas	15
Introducción	20
CAPITULO I El «Tercer Sector» y las Entidades Sin Fin de Lucro	31
I. PLANTEAMIENTO.	31
II. JUSTIFICACIÓN DE SU ESTUDIO	31
III. EL «TERCER SECTOR». ALGUNAS NOTAS SOBRE EL ENFOQUE DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y EL DEL SECTOR NO LUCRATIVO	37
1. El «Tercer Sector»	37
1.1 Organizaciones privadas	40
1.2 Autonomía frente a los otros dos sectores	45
1.3 Ausencia de fines lucrativos	47
1.4 La trascendencia de los fines de interés general.....	47
2. Algunas notas sobre el enfoque de la Economía social y el del Sector No Lucrativo.	48
IV. EL AUGE DEL «TERCER SECTOR».....	54
V. JUSTIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PARA LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO	64
CAPITULO II Aspectos generales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro	76
I. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO	80
II. EL ÁMBITO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL	82
III. EL RÉGIMEN FISCAL DE LA LEY 49/2002 COMO RÉGIMEN ESPECIAL DE «DETERMINADAS» ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO	84

IV. DIVERSIDAD Y ARTICULACIÓN DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO.....	87
1. La articulación del régimen especial de la Ley 49/2002 y el «régimen especial de las entidades parcialmente exentas» en el IS.....	88
2. La articulación de la Ley 49/2002 y los tributos locales.	94
V. LA AUSENCIA DE ÁNIMO DE LUCRO Y LOS FINES DE INTERÉS GENERAL	97
1. Introducción.....	97
2. El ánimo de Lucro y su diversidad de significados.....	109
2.1 Lucro, onerosidad y gratuidad.	109
2.2 Lucro, en sentido objetivo.....	114
2.3 Lucro, en sentido subjetivo.....	115
2.4 Lucro, en sentido amplio.	116
3. Ausencia de ánimo lucrativo e interés general: una identificación errónea.	120
4. El ánimo de lucro y las explotaciones económicas.....	123
4.1 El «fin» y el «objeto»	123
4.2 «Actividad económica» y «actividad de mercado»	124
4.2.1 La racionalidad económica.....	126
4.2.2 El fenómeno de hibridación o convergencia	133
4.3 El Mercado.....	140
4.4 Las explotaciones económicas: aproximación al concepto.	150
4.4.1 La doctrina mercantilista.....	150
4.4.2 Relevancia de su significado en el Derecho tributario.....	153
4.4.3 El distinto concepto de actividad o explotación económica en la Ley 49/2002 y en la Ley 50/2002.....	173
VI. EL CONCEPTO DE «ENTIDAD SIN FIN DE LUCRO» A EFECTOS DE LA LEY 49/2002 Y LA FUNCIÓN DE LOS REQUISITOS DE LOS ARTÍCULOS 2º Y 3º.....	197
1. Planteamiento	198
2. Relevancia de la cuestión.....	202
3. Requisitos «sustanciales» y requisitos «fiscales» en la Ley 30/1994.....	205
3.1 Los requisitos «fiscales» como condiciones para el disfrute del régimen especial.....	205
3.2 Los requisitos «fiscales» como presupuesto integrante del concepto de entidad sin fin de lucro.....	208

4. Requisitos «para disfrutar del régimen fiscal» <i>versus</i> requisitos «para gozar de la condición de entidad no lucrativa» en la Ley 49/2002.....	210
CAPITULO III Las entidades sin fin de lucro: Tipología	216
I. LAS FUNDACIONES	216
II. LAS ASOCIACIONES DECLARADAS DE UTILIDAD PÚBLICA.....	220
1. Las asociaciones en general	220
2. Las asociaciones de utilidad pública	222
3. El procedimiento para la declaración de utilidad pública y otras cuestiones relativas a la misma.....	225
4. La exclusión de las asociaciones extranjeras que persigan fines de interés general	231
III. LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES DE DESARROLLO	245
1. Introducción.....	245
2. Las Organizaciones no gubernamentales de desarrollo	249
3. El Reglamento del Registro de ONGDs de 2015 y la restricción del concepto de ONGD.	255
3.1 La cooperación al desarrollo y los títulos competenciales	257
3.2 El RONGDs como autoproclamado custodio de la aplicación de los incentivos fiscales a la iniciativa privada en el ámbito de la cooperación al desarrollo	260
3.3 La (pretendida) ausencia de instrumentos de cooperación entre los Registros de ONGDs.....	263
3.4 La ruptura de la paridad entre el Registro de la AECID y los Registros autonómicos.....	264
3.5 La finalidad esencial del RONGDs: la publicidad formal.....	267
3.6 Los vínculos de dependencia: el carácter de no gubernamental	268
3.7 Los vestigios de la exigencia de haber desarrollado sus actividades con anterioridad.....	270
3.8 Las ONGDs como entidades dotadas de una estructura estable	272
4. La inscripción en el Registro de ONGDs como «condición (supuestamente) indispensable» para el disfrute del régimen fiscal de la Ley 49/2002.....	276
5. Recapitulando	288
5.1 Hipótesis 1: La irrelevancia en el régimen de la Ley 49/2002 de la ausencia de inscripción en el/los Registro/s de ONGDs.....	288
5.2 Hipótesis 2: La inscripción en el/los Registro/s de ONGDs como <i>conditio sine qua non</i> para el disfrute del	

	régimen fiscal de la Ley 49/2002 sólo para las que sean asociaciones no declaradas de utilidad pública	291
5.3	Hipótesis 3: El Registro de ONGDs como el «registro correspondiente» del art. 3.7 de la Ley 49/2002.....	293
6.	La (controvertida) necesidad de la declaración de utilidad pública como requisito para disfrutar como ONGDs del régimen de la Ley 49/2002.....	295
7.	Conclusiones.....	312
IV.	LAS DELEGACIONES DE FUNDACIONES EXTRANJERAS INSCRITAS EN EL REGISTRO DE FUNDACIONES.....	316
1.	Introducción.....	316
1.1	La equiparación a las fundaciones españolas.....	321
1.1.1	Ideas previas y antecedentes.....	321
1.1.2	La delegación como pieza clave del disfrute por las fundaciones extranjeras del régimen especial de las entidades sin fin de lucro.....	326
1.1.3	La intensidad de la presencia de la fundación extranjera en España y su sometimiento a la ley española como condicionantes de su régimen sustantivo y fiscal	335
2.	Las delegaciones de fundaciones extranjeras.....	339
2.1	El concepto de «delegación».....	339
2.1.1	La delegación como «prolongación» de la fundación extranjera, carente de personalidad jurídica independiente.....	340
2.1.2	La delegación como unidad organizativa autónoma.....	345
2.1.3	La contemplación unitaria de las actividades de la fundación extranjera en España	349
2.1.4	El ejercicio de actividades en territorio español mediante representante o apoderado.....	353
2.2	El régimen jurídico aplicable a las delegaciones.....	355
3.	Las fundaciones extranjeras y el Registro de Fundaciones	364
3.1	La referencia al «Registro de Fundaciones»	364
3.2	La inscripción como característica delimitativa de las fundaciones extranjeras destinatarias del régimen fiscal especial.....	365
3.3	Los requisitos para el acceso de las fundaciones extranjeras al Registro de Fundaciones	369
3.3.1	La acreditación de su válida constitución con arreglo a su ley personal.....	369
3.3.2	La persecución de fines de interés general y su realización en o desde España.....	370

4.	La delegación como «sujeto» del régimen especial de las entidades sin fin de lucro.....	378
4.1	Delegación y establecimiento permanente.....	378
4.1.1	Planteamiento.....	378
4.1.2	La trascendencia del establecimiento permanente en la tributación de las entidades no residentes, en general.....	382
4.1.3	El concepto de establecimiento permanente.....	386
4.1.3.1	El concepto de establecimiento permanente en los Convenios de Doble Imposición (el MCOCDE).....	388
	<ul style="list-style-type: none"> • <i>La cláusula de establecimiento permanente: art. 5 MCOCDE</i>..... • <i>Los beneficios empresariales: art. 7 MCOCDE</i>..... • <i>La cláusula de no discriminación de los establecimientos permanentes: art. 24.3 MCOCDE</i>..... 	388 391 392
4.1.3.2	El concepto de establecimiento permanente en el IRNR y los problemas de encaje de la «delegación» en dicho concepto.....	393
4.1.3.3	La contemplación separada de los distintos establecimientos permanentes.....	397
4.2	La delegación como «sujeto» del régimen especial de las entidades sin fin de lucro: tributación en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes versus tributación en el Impuesto sobre Sociedades.....	401
4.2.1	Fundaciones extranjeras sin delegación, ni establecimiento permanente en España.....	410
4.2.2	Fundaciones con establecimiento permanente, no inscritas.....	411
4.2.3	Delegaciones de fundaciones extranjeras no acogidas al régimen de la Ley 49/2002.....	413
5.	Conclusiones.....	413
V.	LAS FEDERACIONES DEPORTIVAS ESPAÑOLAS, LAS FEDERACIONES DEPORTIVAS TERRITORIALES DE ÁMBITO AUTONÓMICO INTEGRADAS EN AQUÉLLAS, EL COMITÉ OLÍMPICO ESPAÑOL Y EL COMITÉ PARALÍMPICO ESPAÑOL.....	417
VI.	LAS FEDERACIONES Y ASOCIACIONES DE ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO.....	420

1.	Precisiones terminológicas previas	420
2.	El perímetro del art. 2.f) de la Ley 49/2002.....	434
2.1	La personalidad jurídica	434
2.2	La composición de las entidades del art. 2.f) de la Ley 49/2002.....	436
2.3	La declaración de utilidad pública.....	438
3.	El contenido del artículo 2.f) de la Ley 49/2002.....	449
4.	Recapitulación.....	452
VII.	LAS ENTIDADES «EQUIPARADAS» A LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO	458
1.	Introducción.....	458
2.	El carácter facultativo u obligatorio.....	461
3.	El cumplimiento de los requisitos generales del régimen especial.....	467
4.	Las entidades de las otras disposiciones adicionales de la ley: Los Consorcios y otros Organismos Públicos, su diversa consideración fiscal en relación a las entidades sin fin de lucro	468
	CAPITULO IV Requisitos de las entidades sin fin de lucro	478
I.	FINES	478
1.	Interés general vs. interés público	478
2.	Distinción y conexión entre fin y objeto. Su consignación genérica o específica en los Estatutos	480
II.	DESTINO DE LAS RENTAS E INGRESOS.....	488
1.	Introducción.....	489
2.	Cálculo de las rentas e ingresos que deben afectarse a su objeto o finalidad específica	496
2.1	Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.	500
2.2	Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.	511
2.3	Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para su obtención.	516
2.4	Exclusión como ingresos de las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación.	517
2.5	Los gastos deducibles. En particular: los gastos de administración.....	519
2.5.1	Los gastos de administración: planteamiento.....	520
2.5.1.1	Los gastos de administración como gastos ligados al patrono.....	523

2.5.1.2	Los gastos de administración bajo el régimen de la Ley 30/1994: su deducibilidad de las rentas e ingresos brutos, o de las rentas e ingresos netos destinables a incrementar la dotación.	528
2.5.1.3	Los gastos de administración como gastos deducibles de los ingresos brutos.	533
3.	Cálculo de las rentas e ingresos que deben afectarse a su objeto o finalidad específica conforme al Reglamento de Fundaciones de 2005.....	536
4.	Plazo.....	539
4.1	La ampliación del plazo.....	539
4.2	El plazo de la reinversión.....	542
III.	EXPLOTACIONES ECONÓMICAS	543
1.	Introducción y antecedentes.....	543
1.1	El art. 5.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1978	544
1.2	El art. 48 de la Ley 30/1994.....	549
1.3	La Ley 49/2002	550
2.	El concepto de explotación económica en la Ley 49/2002.....	552
3.	La prohibición «atenuada» de explotaciones ajenas a sus fines	556
3.1	El límite del 40%	556
3.2	La no vulneración de las normas reguladoras de defensa de la competencia (límite cualitativo)	560
4.	Explotaciones económicas exentas y no exentas.....	563
4.1	La relación de explotaciones económicas exentas.....	563
4.2	Las explotaciones de carácter auxiliar o complementario.....	566
4.2.1	Sobre la exigencia de que las actividades auxiliares o complementarias se desarrollen en cumplimiento de su objeto y su influencia en el límite del art. 3.3º.	569
4.3	Las explotaciones de escasa relevancia	575
5.	La polémica exclusión del arrendamiento del patrimonio inmobiliario como actividad económica	576
IV.	BENEFICIARIOS	585
1)	Las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico.....	590
2)	Las actividades de asistencia social o deportivas.....	591

	3) Las fundaciones para la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico	593
	4) Las Federaciones deportivas y los Comités Olímpico y Paralímpico Españoles	594
	5) Fundaciones laborales	594
V.	GRATUIDAD DE LOS CARGOS.....	598
	1. La gratuidad de los cargos y el derecho a resarcirse. LÍMITES y excepciones.....	598
	2. La retribución por servicios distintos a las funciones propias del cargo.	605
	3. La extensión del requisito de gratuidad a los administradores de las sociedades participadas.....	610
VI.	DISOLUCIÓN: DESTINO DE LOS BIENES Y DERECHOS Y PROHIBICIÓN DE REVERSIÓN A LOS APORTANTES	614
VII.	INSCRIPCIÓN REGISTRAL	624
VIII.	OBLIGACIONES DE ÍNDOLE CONTABLE	633
	1. Introducción.....	633
	1.1 La inclusión de las obligaciones de índole contable como requisito de las ESFL: la transparencia como presupuesto para el disfrute del régimen fiscal.....	633
	1.2 La aplicación a las ESFL de las normas y principios contables de las entidades lucrativas: aproximación.	636
	2. Las obligaciones contables de las ESFL en general.....	647
	2.1 Consideraciones preliminares	647
	2.1.1 La distribución competencial	648
	2.1.2 Las adaptaciones sectoriales específicas.....	652
	2.1.2.1 Las Federaciones Deportivas Españolas y las Federaciones Territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas.	652
	2.1.2.2 Los clubes y asociaciones deportivas declarados de utilidad pública	654
	2.1.2.3 Las entidades del art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede.....	655
	2.1.3 El proceso de convergencia internacional en materia contable.....	656
	2.1.4 El nuevo marco contable y su aplicabilidad a las entidades sin fin de lucro.	663

2.1.4.1	Consideraciones generales sobre la reforma introducida por los nuevos Planes Contables de 2007 y su (precipitada) aplicación a las ESFL.	663
2.1.4.2	Las normas de adaptación del nuevo Plan General de Contabilidad y los nuevos planes contables de las entidades sin fin de lucro.	679
2.2	Las obligaciones contables de las fundaciones de competencia estatal.	680
2.2.1	Los libros obligatorios y su legalización.	681
2.2.2	Las cuentas anuales: contenido	682
	• <i>El Balance de situación</i>	688
	• <i>La cuenta de resultados</i>	690
	• <i>La Memoria</i>	691
2.2.3	Las cuentas consolidadas.	694
2.2.3.1	Excursus: las fundaciones y los grupos	702
	• <i>Los grupos en general</i>	702
	• <i>Noción de grupo y conceptos afines</i>	707
	• <i>Clases de grupos</i>	709
	• <i>La integración de las fundaciones en un grupo</i>	710
2.2.4	La simplificación de las obligaciones contables	713
2.2.4.1	Situación anterior a los nuevos Planes contables de 2007	713
	• <i>El Régimen simplificado</i>	716
	• <i>El Régimen abreviado</i>	718
2.2.4.2	Situación tras los nuevos Planes Contables de 2007	721
	• <i>Plan de contabilidad para entidades sin fin de lucro</i>	722
	• <i>Plan de contabilidad para pequeñas y medianas entidades sin fin de lucro</i>	723
2.2.5	La auditoría externa	725
2.2.6	La aprobación de las cuentas	728
2.2.7	El «Plan de Actuación», sustitutivo del presupuesto.	729
2.3	Las obligaciones contables de las asociaciones de utilidad pública	731

3. La Rendición y depósito de las cuentas.	734
4. La Memoria económica.	736
IX. EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN POR EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.....	738
1. Introducción.....	738
2. El artículo 14 de la Ley 49/2002.	738
X. EL INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS	743
CAPITULO V La incidencia del derecho comunitario en el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro.....	746
I. INTRODUCCIÓN	746
II. LA PROYECCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO	749
1. La Unión Europea como organización de fines específicos.....	752
2. La incidencia del Derecho comunitario en materia fiscal	754
III. LA APLICABILIDAD DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES Y DEL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN A LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO	757
1. La dimensión política de la Unión Europea y las entidades sin fin de lucro en cuanto entidades ajenas al mercado	757
1.1 La dimensión política de la Unión Europea	757
1.2 Las entidades sin fin de lucro en cuanto a entidades ajenas al mercado.....	760
2. La entidades sin fin de lucro en cuanto partícipes de la vida económica de los Estados miembros.	766
2.1 Las libertades fundamentales.....	766
2.1.1 El mercado interior como marco de interpretación.	766
2.1.2 Las libertades personales de establecimiento y prestación de servicios.....	769
2.1.2.1 Las entidades sin fin de lucro como titulares de la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios	773
1) El concepto de «sociedad» del artículo 54 TFUE	773
2) El significado de la exclusión de las que no persigan fines lucrativos.....	775
2.1.3 Las libertades «reificadas»: la libre circulación de mercancías y capitales	785

IV. LA RESTRICCIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LA LEY 49/2002 A LAS DELEGACIONES DE FUNDACIONES EXTRANJERAS INSCRITAS.....	789
1. Planteamiento	789
2. Aspectos conflictivos	793
2.1 La ausencia de un tratamiento específico para las entidades sin fin de lucro de otros países de la Unión Europea	793
2.2 La exclusión de las asociaciones extranjeras de otros Estados miembros de la UE que persigan fines de interés general	795
2.3 La exigencia de que las ESFL no residentes mantengan una delegación en territorio español	805
2.3.1 Planteamiento	805
2.3.2 El ejercicio de actividades sin carácter estable ni centro fijo en territorio español.....	806
2.3.2.1 La comparabilidad de situaciones	807
2.3.2.2 Las sentencias Walter Stauffer y Hein Persche.....	818
1) La sentencia Walter Stauffer	818
2) La sentencia Hein Persche.....	822
• <i>La reserva de ventajas fiscales a las fundaciones establecidas en el Estado concedente de los beneficios</i>	826
• <i>Una lectura crítica en clave «nacional»</i>	830
• <i>El enfoque comunitario: la confirmación de la «doctrina Persche»</i>	835
2.3.2.3 Referencia a otras sentencias en línea con las recaídas en los asuntos Walter Stauffer y Hein Persche. Examen especial del asunto Missionswerk.....	837
• <i>Baxter (C-254/97)</i>	838
• <i>Vestergaard (C-55/98)</i>	838
• <i>Schwarz (C-76/05) y Comisión vs. Alemania (C-318/05)</i>	839
• <i>Laboratoires Fournier (C-39/04) y Comisión vs. España (C-248/06)</i>	839
• <i>Comisión vs. España (C-153/08)</i>	841

	• <i>Verkooijen (C-35/98) y Weidert-Paulus (C-242/03)</i>	841
	• <i>Missionswerk (C-25/10)</i>	841
	• <i>Comisión vs. República de Austria (C-10/10)</i>	857
2.3.2.4	Matices a la jurisprudencia anterior: la exigencia de cierto grado de integración o de un vínculo suficientemente estrecho con la sociedad del Estado concedente de las ventajas.	864
	• <i>Bidar (C-209/03)</i>	864
	• <i>Förster (C-158/07)</i>	865
	• <i>Tas-Hagen y Tas (C-192/05)</i>	865
	• <i>Nerkowska (C-499/06)</i>	866
	• <i>D’Hoop (C-224/98) y Collins (C-138/02)</i>	866
	• <i>Thiele Meneses (C-220/12)</i>	867
	• <i>Stewart (C-503/09)</i>	867
	• <i>Gottwald (C-103/08)</i>	868
	• <i>Tankreederei I (C-287/10)</i>	869
2.3.2.5	Algunas claves sobre la compatibilidad o no con el Derecho comunitario de las ventajas fiscales «con fin nacional»	870
	• <i>UTECA, C-222/07</i>	874
	• <i>Comisión vs. Alemania, C-152/05</i>	877
	• <i>Asunto X (C-87/13)</i>	882
	• <i>Asunto Q (C-133/13)</i>	883
2.3.2.6	Sobre la equivalencia de las entidades sin fin de lucro nacionales y comunitarias, la eficacia de los controles y la <i>ratio legis</i> del deber de establecer una delegación e inscribirse en el Registro de Fundaciones.....	886
	1) La eficacia del control del cumplimiento de las normas nacionales por las fundaciones extranjeras	892
	• <i>Ramrath</i>	892
	• <i>De Cuyper (C-106/91)</i>	892

	• <i>Binsbergen (C-33/74)</i>	895
	• « <i>Sentencia del seguro</i> » (<i>C-205/84</i>).....	896
	2) La protección de los contribuyentes y potenciales donantes	897
2.3.3	El ejercicio de actividades con carácter estable o duradero en territorio español, sin delegación o centro fijo en nuestro suelo	903
2.3.3.1	La irrelevancia del carácter optativo del régimen fiscal	907
2.3.4	El ejercicio estable o duradero de las actividades propias de sus fines en (o desde) territorio español.....	908
2.3.4.1	El establecimiento (secundario) en España para el ejercicio de las actividades propias de sus fines de interés general fuera de territorio español. El solo ejercicio en España de actividades lucrativas.	910
2.4	La obligación de domiciliarse en España cuando pretendan ejercer «principalmente» sus actividades en territorio español	915
CONCLUSIONES FINALES.....		919
PRIMERA:	EL «TERCER SECTOR».....	919
SEGUNDA:	JUSTIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.....	920
TERCERA:	ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ESFL.....	920
CUARTA:	EL CONCEPTO DE ENTIDAD SIN FIN DE LUCRO.....	921
QUINTA:	DIVERSIDAD Y ARTICULACIÓN DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS ESFL.....	921
SEXTA:	LA AUSENCIA DE ÁNIMO DE LUCRO Y LOS FINES DE INTERÉS GENERAL.....	922
SÉPTIMA:	EL ÁNIMO DE LUCRO Y LAS EXPLOTACIONES ECONÓMICAS.....	922
OCTAVA:	LA UTILIDAD PÚBLICA EN LAS ASOCIACIONES	924
NOVENA:	EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS ONGDs.....	924

DÉCIMA:	LA EXCLUSIÓN DE LAS ASOCIACIONES EXTRANJERAS QUE PERSIGAN FINES DE INTERÉS GENERAL.....	927
UNDÉCIMA:	LAS «FUNDACIONES EXTRANJERAS», DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO DOMÉSTICO	929
DUODÉCIMA:	FINES Y ACTIVIDADES.....	931
DECIMOTERCERA:	DESTINO DE LAS RENTAS E INGRESOS.....	932
DECIMOCUARTA:	EXPLOTACIONES ECONÓMICAS.....	933
DECIMOQUINTA:	BENEFICIARIOS.....	935
DECIMOSEXTA:	GRATUIDAD DE LOS CARGOS.....	936
DECIMOSÉPTIMA:	DISOLUCIÓN: DESTINO DE LOS BIENES Y PROHIBICIÓN DE REVERSIÓN.....	938
DECIMOOCtava:	OBLIGACIONES FORMALES	939
DECIMONOVENA:	EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN POR EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL	940
VIGÉSIMA:	EL INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS.....	941
VIGÉSIMO PRIMERA:	LA INCIDENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO	942
BIBLIOGRAFÍA		946

Abreviaturas

AA.VV.	Autores Varios
AAE	Acuerdo sobre Asuntos Económicos, suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero 1979, ratificado el 4 de diciembre de 1979
AAJ	Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos, suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero 1979, ratificado el 4 de diciembre de 1979
ADC	Anuario de Derecho Civil
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AECID	Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo
AIE	Agrupaciones de Interés Económico (Ley 12/1991, de 29 de abril)
AN	Audiencia Nacional
Apdo(s).	Apartado(s)
Art(s).	Artículo(s)
BO	Boletín Oficial
BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CAG	Conclusiones del Abogado General
CCAA	Comunidades Autónomas
CC.EE.	Contribuciones Especiales
CCLL	Corporaciones Locales
Cc.	Código Civil
Ccom.	Código de Comercio
CDC	Código de Derecho Canónico
CE	Constitución Española de 1978
CES	Consejo Económico y Social
CESE	Consejo Económico y Social Europeo
Cfr.	Confróntese
Coord(s).	Coordinador(es).
DA	Disposición Adicional
DGAR	Dirección General de Asuntos Religiosos del Ministerio de Justicia
DGT	Dirección General de Tributos
Dir(s).	Director(es).
DT.	Disposición Transitoria
DO.	Diario Oficial
EACAT/2006	Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006: Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña
E. de M.	Exposición de Motivos
EEMM	Estados miembros de la UE
EERR	Entidades Religiosas

ECPN	Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
EFE	Estado de Flujos de Efectivo
EPEs	Entidades Públicas Empresariales
EPEX	Entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades: entidades a las que resulta de aplicación el régimen fiscal especial de tal nombre
ESFL	Entidades Sin Fin de Lucro
FDUC	Facultad de Derecho de la Universidad Complutense
FEMP	Federación Española de Municipios y Provincias
Fj. / FFJJ	Fundamento(s) Jurídico(s)
GPP	Grupo Parlamentario Popular
GPS	Grupo Parlamentario Socialista
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IAS	<i>International Accounting Standards</i> , traducidas al español como Normas Internacionales de Contabilidad: NIC
IASB	<i>"International Accounting Standards Board"</i>
IASC	<i>"International Accounting Standards Committee"</i>
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IEP	Instituto de Estudios Políticos
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
INCN	Importe Neto de la Cifra de Negocio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
JT	Jurisprudencia Tributaria
Ley 30/1994	Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos a la Participación Privada en Actividades de Interés General
Ley 49/2002	Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo
Ley 50/1998	Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social
Ley 50/2002	Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones
Ley 51/2002	Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales
LGT-63	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LHL	Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales
LIRPF-2006	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre).
LIS-78	Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre

	Sociedades
LIS-95	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIS-2014	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LODA	Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. BOE núm. 73, de 26 de marzo de 2002.
LOLR	Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa
LRFESLM	Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin fin de lucro y de los incentivos fiscales al Mecenazgo: Ley 49/2002, de 23 de diciembre.
LRJPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LRL-55	Ley de Régimen Local de 1955
LSA	Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas
LSRL	Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada
LTAS	Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social (BOE núm. 243, de 10 de octubre de 2015)
MCOCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio
MCONU	Modelo de Convenio de Naciones Unidas relativo a la doble imposición entre países desarrollados y no desarrollados.
NECA	Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales de la Tercera Parte de los Planes Generales Contables de 2007 y sus Adaptaciones sectoriales
NFCAC-91	Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el RD 1815/1991, de 20 de diciembre (BOE núm. 310, de 27 de diciembre)
NFCAC-2010	Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre (BOE núm. 232, de 24 de septiembre)
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad (en sus siglas en inglés, IAS: <i>International Accounting Standards</i>)
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NLGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
NNAPGCESFL-98	Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de 1990 a las Entidades sin fines lucrativos, aprobadas por el Real Decreto 776/1998, de 30 abril (BOE núm. 115, de 14 mayo 1998)
NNAPGCESFL-2011	Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de 2007 a las Entidades sin fines lucrativos, aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre (BOE núm. 283, de 24 de noviembre de 2011)
NPO	Organizaciones No Lucrativas (de sus siglas en inglés: <i>Non-profit Organizations</i>)
OPSLJ	Obra Pía de los Santos Lugares de Jerusalén
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo

	Económicos
ONCE	Organización Nacional de Ciegos Españoles
ONGDs	Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo
ONL	Organización/es No Lucrativa/s
Op. cit.	Obra citada
PGC	Plan General de Contabilidad
PGC-73	Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero (BOE núm. 79, de 2 de abril)
PGC-90	Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 diciembre (BOE núm. 310, de 27 diciembre 1990)
PGC-2007	Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514, de 16 de noviembre de 2007 (BOE núm. 278, de 20 noviembre 2007 y suplemento)
PCESFL- 2013	Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, aprobado por Resolución del ICAC de 26 de marzo de 2013 (BOE núm. 86, de 10 de abril de 2013)
PCpymESFL-2013	Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, aprobado por Resolución del ICAC de 26 de marzo de 2013 (BOE núm. 85, de 9 de abril de 2013)
PGC/pymes-2007	Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (BOE núm. 279, de 21 noviembre 2007 y suplemento)
RAE	Real Academia Española de la Lengua
RER	Registro de Entidades Religiosas
RCyT	Revista de contabilidad y tributación. ISSN 1138-9540
RD / RRDD	Real Decreto o Reales Decretos
RD 765/1995	Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RDLeg.	Real Decreto Legislativo
RD Ley	Real Decreto Ley
REDUR	Revista electrónica de Derecho de la Universidad de La Rioja. ISSN 1695-078X
RFCE-05	Reglamento de Fundaciones de Competencia estatal, aprobado por Real Decreto 1337/2005, de 11 noviembre (BOE núm. 279, de 22 noviembre 2005).
RRFCE-07	Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal aprobado por el RD 1611/2007, de 7 de diciembre (BOE núm. 17, de 19 de enero de 2008).
RITPAJD	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el RD 828/1995, de 29 de mayo
RIS-82	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre
RJ	Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
RNA	Registro Nacional de Asociaciones
RRNA-2003	Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones, aprobado por el Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre.
RRNA-2015	Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones, aprobado por el Real Decreto 949/2015, de 23 octubre

RRFCE	Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal, aprobado por Real Decreto 1611/2007, de 7 diciembre (BOE núm. 17, de 19 enero 2008).
RRFESL	Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por RD 1270/2003, de 10 de octubre
RTEAC	Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central
RTEAR	Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional
RVEH	Revista valenciana de economía y hacienda. ISSN: 1577-4163
SEC 95	Reglamento (CE) 2223/96, del Consejo de 25 de junio de 1996, relativo al sistema de cuentas nacionales y regionales
S. / Ss.	Sentencia o sentencias
ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea
TCEE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TRRL-86	Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril
TRLGDPD	Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social
TRLHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.
TRLIS-04	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo
TRLSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TUE	Tratado de la Unión Europea
UCM	Universidad Complutense de Madrid
UE	Unión Europea
US-GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles (United States)</i>
V.gr.	Verbigracia
Vid.	Véase
Vol.	Volumen

Introducción

La relevancia alcanzada por el denominado «tercer sector», cuyo desarrollo, lejos de detenerse, ha proseguido de forma creciente y vigorosa, adquiriendo una presencia y visibilidad sociales apenas sospechadas hace unas pocas décadas; la experiencia acumulada desde la aprobación de la Ley 30/1994¹ y la constatación de su «desfase» a consecuencia de la destacada expansión de aquél; así como la necesidad de movilizar con mayor eficacia la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general (o, si se prefiere, desde otra perspectiva: el triunfo, en buena medida, de las tesis que, desde distintos ámbitos, postulaban la necesidad de superar la desconfianza, que, muy especialmente en el aspecto fiscal, se venía reprochando a la anterior normativa²), fueron, en suma, los principales

¹ Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (BOE núm. 282, de 25 de noviembre).

² La necesidad de superar dicha *desconfianza* es expresamente invocada en el informe «Propuestas para la mejora del Tercer Sector de ámbito social en España», fechado el 12 de enero de 1999, que recogía las conclusiones elaboradas por los Grupos de Trabajo constituidos a partir del encuentro que tuvo lugar en el Palacio de la Moncloa el 21 de mayo de 1998, entre el entonces Presidente del Gobierno, Sr. José María Aznar, y una representación de dieciséis ONGs de ámbito social, «con el objeto de incrementar la colaboración del Gobierno con estas asociaciones en la lucha contra la exclusión y la pobreza, conocer las preocupaciones del sector así como sus opiniones y propuestas para un mejor desarrollo del mismo y su función social». (El documento está disponible en el sitio <<http://www.iniciativasocial.net/grupos.htm>> [fecha último acceso: 14-02-2012]). En la propuesta nº 5, apartado d), del referido informe, se propondría por dichos Grupos la modificación de diversos aspectos del título II de la Ley 30/1994, tanto en orden al régimen fiscal de las entidades acogidas a la misma —requisitos para disfrutar de los beneficios (arts. 42.1.c y 42.2); Impuesto sobre Sociedades (arts. 48.2, 49.2 y 50); Tributos locales (art. 58)—, como en cuanto a la ampliación y estímulo del régimen tributario de las aportaciones efectuadas a las mismas (arts. 59, 60, 63.l.b y 63, 67, 68 y 70), viniendo precedida de una breve exposición de motivos en la que, entre otras consideraciones, se señalaba literalmente que «*La elaboración de la Ley 30/1994 de fundaciones e incentivos a la participación privada en actividades de interés general estuvo envuelta de cierta desconfianza burocrática que ha dado pie, en su aplicación práctica desarrollada por el RD 765/1995 a interpretaciones administrativas contrarias al espíritu y finalidad que inspiraron la Ley en su conjunto*». En el mismo sentido se habían pronunciado ya muy anteriormente algunos autores, pese a la mejora del marco legal que la Ley 30/1994 supuso respecto de la situación anterior. Así, entre otros, DE PRADA, J.M.: «Algunas observaciones en torno al Proyecto de Ley de Fundaciones», *La Ley*, nº 3237, de 13 de abril de 1993; GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.: «El Impuesto sobre Sociedades en el marco de la nueva Ley de Fundaciones», *Impuestos*, núm. 22, noviembre 1994, p. 20; ARIAS VELASCO, J.: *La Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*, ed. Coordinadora Catalana de Fundaciones-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 13, y TOMAS Y VALIENTE, F.: «Estudio Previo», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. XLVII. Posteriormente, HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, edit. Aranzadi,

argumentos invocados por el Legislador para llevar a cabo una nueva regulación de los incentivos fiscales que se contenían en su Título II, según expresamente se declara en la exposición de motivos de la Ley que la sustituiría en este ámbito: la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo³.

A esta última Ley, la Ley 49/2002, se circunscribe, básicamente, el presente estudio, en el que se ha tenido especialmente presente, no sólo a su predecesora, la Ley 30/1994 —absolutamente imprescindible para la captación de muchos de los aspectos de este nuevo régimen fiscal—, sino también las leyes y reglamentos que componen el marco regulatorio, civil y administrativo, de las entidades destinatarias del mismo; a saber, esencialmente, entre otras, la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones⁴ y la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación⁵, sin olvidar la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo⁶ o la Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social⁷. La legislación de las CC.AA., los trabajos y debates parlamentarios, la jurisprudencia, patria y foránea, especialmente, cómo no, la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y, en fin, la doctrina científica y la administrativa, no sólo en cuanto se refiere a las resoluciones del TEAC o las contestaciones de la DGT a las diversas consultas planteadas sobre los temas de que versa este trabajo, sino también, muy destacadamente, los dictámenes del Consejo de Estado (especialmente, los rendidos sobre los distintos Reglamentos que desarrollaron las leyes que conforman el régimen jurídico de las entidades objeto de nuestro estudio), así como los informes de la Abogacía del Estado o las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado (rebautizada hoy, tras más de un siglo, como Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública) han sido apoyos constantes e imprescindibles en nuestra labor.

Pero las anteriores no agotan las fuentes de nuestro trabajo. Además de las eminentemente jurídicas, hemos contado con bibliografía de otros ámbitos (históricos, filosóficos, económicos...), sobre todo allí donde era preciso analizar el contexto en que se habían desenvuelto las instituciones o los fenómenos que tratábamos de captar. Conviene aclarar que, obviamente, no se

2003, p. 11, también señalaría la desconfianza de la Hacienda Pública hacia el sector no lucrativo como uno de los factores determinantes del cambio legislativo, dado que la «rigidez y la falta de flexibilidad» de la Ley anterior «no le ha permitido desarrollarse tanto como hubiera sido posible». No hace falta señalar que con el uso del término *desconfianza*, lo que principalmente se reivindicaba, era la supresión de determinados requisitos y controles en el disfrute de los beneficios fiscales establecidos para dichas entidades.

³ BOE núm. 307, de 24 de diciembre.

⁴ BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2002.

⁵ BOE núm. 73, de 26 de marzo de 2002.

⁶ BOE núm. 162, de 8 de julio de 1998.

⁷ BOE núm. 243, de 10 de octubre de 2015.

trata, en absoluto, de incurrir en una suerte de sincretismo metodológico. Lo explicamos ya en los inicios del primer capítulo, recordando a SAINZ DE BUJANDA y su conocida crítica a las tesis de GRIZIOTTI, en los albores de nuestra disciplina. Como concluía el maestro madrileño frente a fundamentalismos extremos, el rigor en el análisis jurídico no debe impedir una fructífera relación con otros campos del saber, sin que ello signifique incurrir en los excesos del «integralismo» de la vieja Escuela de Pavía.

Todo ello va a ser especialmente provechoso, sobre todo en lo que se refiere a los dos primeros capítulos de la tesis, pero, antes de avanzar sus líneas principales, hemos de apresurarnos en destacar que aunque nuestro estudio se circunscribe al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, su objeto, no obstante, no se endereza al análisis de todo su contenido, sino que nos centramos en *el examen de los sujetos de dicho régimen fiscal*.

Sin embargo, a este respecto es necesario hacer todavía dos puntualizaciones.

La primera, que nuestro trabajo no comienza con dichas entidades, ni directamente con el análisis de la Ley. Las organizaciones no lucrativas constituyen hoy un sector emergente en el que, junto a las mencionadas en la misma, aparecen otras de muy diverso tipo, cuya exclusión del ámbito de las que constituyen nuestro objeto, exigía una previa indagación de su por qué. El propio término utilizado por el Legislador «tercer sector» y otros muchos que indistintamente se utilizan para designarlas (*economía social*», «*tercer sistema*», «*sector no lucrativo*», «*economía alternativa*», etc.), tras los que no resulta difícil entrever una amplia gama de matices, eran elementos que invitaban, en suma, a una indagación previa con cuya justificación se da inicio al primero de los capítulos que componen este estudio.

La segunda precisión, en un sentido excluyente, ciñe más claramente aún el objeto de nuestra investigación. Así, las que hemos denominado entidades «equiparadas», a saber, el conjunto de organizaciones de variada tipología que se mencionan en las disposiciones adicionales de la Ley 49/2002 (nos estamos refiriendo, claro es, a la ONCE, a la Cruz Roja, a la Obra Pía de los Santos Lugares, a las entidades religiosas, al Instituto de España, a las Reales Academias, a las entidades benéficas de construcción...), aunque no serán completamente ignoradas, ya que se les dedica alguna atención en el apartado VII dentro del capítulo III, no serán objeto de un estudio singularizado para cada una de ellas. Varias son las razones que avalan este criterio.

En primer lugar, porque el abordaje de algunos de los problemas que plantean merecía un estudio monográfico, pero, a diferencia de lo que acaece con las ESFL en sentido estricto (las del art. 2º), en el caso de las de sus disposiciones adicionales su especificidad hace que ese estudio individualizado no aporte nada al conjunto y perturbe su comprensión. Y ello, sencillamente, por no formar parte del mismo, por mucho que el legislador haya querido «equipararlas» con aquellas por muy diferentes causas. En efecto, y aquí reside el segundo de los motivos, si es bien es verdad que a todas ellas se les

permite, en términos generales, la aplicación del régimen fiscal especial y el disfrute de la condición de entidades beneficiarias del mecenazgo —sin perjuicio de alguna salvedad⁸—, lo cierto es que no son ni tienen cabida en la noción de entidad sin fin de lucro —de ahí, nótese, que no se encuentren en el *corpus* de la ley, sino en el *addenda* que suponen las disposiciones adicionales—, pues aunque tengan en común la ausencia de propósito lucrativo y se encuentren involucradas en la satisfacción de intereses públicos, estas entidades ni presentan un mismo perfil ni su equiparación a las ESFL obedece, en puridad, a un mismo fundamento. Adviértase que no se trata sólo de que persigan fines diversos (como se verá, unas se dedican a finalidades de carácter humanitario o asistencial, otras a fines culturales o científicos, otras a fines religiosos...), sino también que su naturaleza y su régimen jurídico es claramente dispar. Baste con advertir que entre ellas se encuentran entes institucionales, corporativos, entidades de derecho público, de derecho privado, organizaciones religiosas, laicas....

Así pues, nuestro estudio queda constreñido a las entidades que se mencionan en su artículo 2º, «siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente». Dicho en otros términos, la tesis queda enmarcada, en esencia, en el ámbito de los **artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002**. Pero debemos dejar advertido que su tratamiento no será homogéneo, en el sentido de que nos interesaba detenernos no tanto en los aspectos conocidos y bien estudiados de las entidades que allí se relacionan (piénsese, por ejemplo, en los numerosos trabajos que han tenido como objeto a las fundaciones), como, justamente a la inversa, prestar mayor atención a las que aparecen apartadas del foco o, por una u otra causa, han despertado menos interés quedando ocultos o no habiéndose mostrado suficientemente ciertas contradicciones e insuficiencias.

El trabajo de investigación se ha estructurado a tal fin en cinco grandes capítulos subdivididos en diversos apartados en los que se trata, sino de forma exhaustiva, sí, al menos, con cierto detenimiento, la problemática a que respectivamente se refieren.

El primero de dichos Capítulos, ya lo he anticipado, posee cierto carácter introductorio, pero es imprescindible para la adecuada comprensión de cuanto le sigue. En él se comenzará pasando revista a lo que por dicho «Tercer Sector» se viene entendiendo, a las características de las entidades que suelen situarse bajo ese rótulo y a los principales enfoques desde los que se las ha contemplado, para, a continuación, a propósito de interrogarnos sobre su auge y sobre los factores que han desencadenado su ascenso, efectuar un análisis sobre los cambios sociales y económicos que lo han propiciado, haciendo patente cómo su emergencia viene a coincidir con la crisis de la estrategia keynesiana y la subsiguiente «revancha del mercado», no teniendo, en modo alguno, carácter circunstancial. Antes al contrario, los hechos revelarán que,

⁸ Estoy aludiendo, luego se verá, a las entidades benéficas de construcción, a las que se no se reconocerá dicha condición.

más allá los déficits sociales y los desequilibrios distributivos que puede haber originado una determinada coyuntura económica, su apogeo no es sino consecuencia de que la estructura de riesgos sobre la que se asentaba el estado del bienestar ha cambiado radicalmente, de manera que la emergencia del tercer sector ha de situarse en el contexto de un doble proceso: de repliegue del estado y de reconstitución de la sociedad civil. Tras dicha exposición, el capítulo concluye haciendo frente a una pregunta que venía impuesta por la propia lógica del relato: cuál es entonces el papel del derecho financiero ante este nuevo escenario y cuál debe ser el tratamiento fiscal que hayan de recibir las entidades sin fin de lucro.

El segundo de los capítulos es, a mi juicio, de los más trascendentes de toda la investigación. En él se abordarán diversos temas complejos, que son tratados con cierta extensión y profundidad, porque necesitábamos avanzar sobre bases seguras cuando descendieramos a examinar tanto las concretas entidades objeto de nuestro estudio como los requisitos necesarios para que pueda reconocérseles la condición de «entidades sin fin de lucro».

Tras un examen general del ámbito y características del régimen fiscal de la Ley 49/2002 y de su articulación con otros regímenes y beneficios, se procederá en este capítulo segundo al tratamiento de tres aspectos medulares de la investigación: en primer lugar, el que conduce a la constatación de que el «régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro» y el «régimen fiscal del mecenazgo» no son sino *piezas o componentes de una misma estrategia*, establecida de consuno por el legislador a fin de canalizar la iniciativa privada hacia actividades de interés general; en segundo lugar, el amplio apartado que se dedica a «*la ausencia de ánimo de lucro y los fines de interés general*», cuya comprensión resulta de decisiva importancia —y no es una mera fórmula retórica— para el cabal entendimiento de las entidades sin fin de lucro y las disparidades interpretativas de la doctrina y la jurisprudencia sobre dichos extremos.

A este respecto, permítaseme señalar, más allá de lo que ya se desprende de un simple atisbo del sumario, algunas cuestiones que se abordarán bajo esa rúbrica: desde la más que evidente ampliación de los fines a que sirven estos entes respecto de los que antaño se consideraran característicos de las fundaciones y otras instituciones benéficas —que, recordémoslo, se encontraban circunscritas a la satisfacción gratuita de las necesidades intelectuales o físicas de personas necesitadas— a la propia diversidad de significados del concepto de «ánimo de lucro» y su decoloración como criterio de distinción de las entidades mercantiles, pasando por la necesidad de diferenciar «actividad económica» y «actividad de mercado» y la diferente racionalidad que puede presidir la ordenación de factores que no necesariamente —ya lo veremos— ha de identificarse con aquél destino; el creciente y dual fenómeno de hibridación (*del «mercado» a «lo social» y de «lo social» al «mercado»*); la propia «fungibilidad de las formas jurídicas» que fácilmente se advierte en nuestros días, alimentada, aún más, por el viento de las libertades comunitarias; el empuje hacia el mercado que padecen las ESFL como consecuencia de la escasa cuantía de la dotación o del patrimonio

común y/o de los mayores requerimientos financieros para cubrir las necesidades que hoy se pretenden satisfacer —a diferencia de las más humildes y perentorias a que antaño se dirigían, según acabamos de recordar—, obligándolas a obtener del mercado los recursos económicos necesarios para su subsistencia, tensionando una legislación que, a mi juicio, sólo de forma muy limitada lo permite, no ya por el riesgo que ello representa para las propias entidades, sino también para aquellos con quienes se relacionan (patrocinadores, beneficiarios, trabajadores, proveedores, empresas que puedan ejercer las mismas actividades...). En fin, éstos serán, entre otros, algunos de los aspectos sobre los que nos detendremos en el apartado V de este capítulo segundo antes de su posterior contraste, en otro ulterior, con los requisitos exigidos por la Ley 49/2002.

No menos importante que las anteriores es la cuestión que se aborda en el último apartado del capítulo, dedicado al «concepto de entidad sin fin de lucro», que el propio Legislador proclama en la Exposición de motivos como uno de los tres pilares básicos del régimen que instituye; concepto que, cual se infiere del estudio, se alza sobre la base de tres premisas fundamentales que, *a priori*, había de garantizar el propio estatuto de las entidades seleccionadas por el legislador para integrar tal concepto: perseguir fines de interés general, carecer de propósito lucrativo y someterse al control y supervisión de la Administración; control y supervisión hoy menos enderezado a tratar de alinear el desempeño de dichas entidades con la interpretación del interés público o con los criterios de oportunidad que, en un momento dado, pueda efectuar la Administración, como con la necesidad de que quede garantizado el cumplimiento de los fines que constituyen su razón de ser; es decir, que dicho control ha de interpretarse en línea de la garantía de la transparencia y la responsabilidad; las cuales, como luego se expondrá al tratar posteriormente en el capítulo cuarto de las obligaciones registrales y las de índole contable, constituyen presupuesto también de la propia legitimidad del sector.

El tercer capítulo de la tesis, penetra ya en el examen de las concretas entidades a que se refiere la Ley 49/2002 en su artículo 2º: fundaciones, asociaciones de utilidad pública, ONGDs... De entre ellas, merece la pena subrayar, sin demérito del resto, el análisis de la problemática que se plantea precisamente con estas últimas que acabo de nombrar: las ONGDs, especialmente a raíz de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, con la que pretendieron adquirir un estatus y una visibilidad que, a la postre, ha puesto en riesgo no sólo la seguridad jurídica en punto al alcance del régimen fiscal —el de la Ley 30/1994, primero, y, ahora, el de la Ley 49/2002—, sino también el tratamiento igualitario entre entidades sin fin de lucro.

Otro de los asuntos que se aborda en este capítulo y es importante destacar es el que concierne tanto las *delegaciones de fundaciones extranjeras* que actúen en España de forma estable o duradera, como a la omisión de las *asociaciones foráneas equiparables a las de utilidad pública españolas* que actúen igualmente de modo estable en nuestro suelo. Por parecidos que parezcan ambos casos, la situación no es la misma, lo que nos llevará a

concluir —permítanme desvelarlo— a que sólo las asociaciones de utilidad pública españolas pueden disfrutar del régimen fiscal previsto en esta Ley.

En cuanto a las delegaciones de fundaciones extranjeras que sí están previstas en el art. 2.d), la deficiente regulación de su fiscalidad, como la investigación pone en evidencia, nos enfrentará a dos lecturas contrapuestas de su régimen tributario:

- Por un lado, estimar que se encuentran sujetas al IRNR —impuesto al que la Ley 49/2002 ni siquiera menciona a estos efectos—, pero del que estarían exentas en los mismos términos que si del IS se tratara; tesis por la que se inclina mayoritariamente la doctrina, a pesar de que obligue a una ensortijada exégesis de distintos textos tributarios y de la propia Ley 49/2002, a la que se ha de añadir la necesidad de encajar el concepto de delegación en la noción de establecimiento permanente —lo que no será tarea fácil— para superar con todo ello el sinsentido de que no se establezca ningún beneficio sobre las rentas que obtengan en España, a pesar de su calificación como entidades sin fin de lucro;
- Por otro, considerar, en cambio, a dichas delegaciones como entidades sujetas al IS, lo que, *prima facie*, entraña cierta dificultad, dada su carencia de personalidad jurídica, aunque, según se razonará en el estudio, encontraría apoyo en determinada lectura del art. 9.2 y la DF.2ª de la LIS-2014, en relación con el título II de la Ley 49/2002 y el art. 35.4 LGT —que consagra la posibilidad de que determinadas entidades carentes de personalidad jurídica puedan gozar de la consideración de sujetos pasivos— con la consecuencia de que podrán acogerse al régimen de dicha Ley y disfrutar de los beneficios que corresponde en dicho impuesto. Es la alternativa por la que nos hemos inclinado.

Conviene advertir que en este capítulo no se aborda el examen de ninguna de estas entidades desde la perspectiva del Derecho comunitario, lo cual se efectúa ulteriormente en el capítulo V, tras el examen de la polémica jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Finalmente, he de señalar que ni las ONGDs ni las asociaciones foráneas ni las delegaciones de fundaciones extranjeras agotan los supuestos problemáticos que se examinan en este capítulo: tampoco respecto de las «federaciones y asociaciones de entidades sin fin de lucro» [art. 2.f)], nos vamos a encontrar con un marco de aplicación pacífico. Al margen de lagunas e imprecisiones terminológicas, la necesidad o no de que sean declaradas de utilidad pública será nuevamente el motivo de discordancia, que, como en los demás casos, hemos entendido que debe recibir respuesta desde lo que constituyen los aspectos basilares del propio concepto de entidad sin fin de lucro —irreconocible sin la idea de control, de transparencia y de responsabilidad—, y no desde la perspectiva particular de cada una de ellas.

El capítulo cuarto se encuentra dedicado a examinar los requisitos establecidos en el art. 3. Resultaría largo y prolijo demorarnos ahora para

enunciar, siquiera sea sumariamente, los numerosos problemas que se abordan en cada uno de los apartados que se dedican a dicho fin, pero, tal vez, resulte provechoso, en este introductorio bosquejo, hacer referencia a las obligaciones de índole contable y registral, en cuanto, en mi sentir, tal como ya adelanté, vienen a perfilar junto con los otros 3 ejes que subrayaba (a saber, fines de interés general, ausencia de ánimo de lucro y control y supervisión por la Administración) el tipo de organizaciones a las que se va a atribuir la condición de «entidades sin fin de lucro».

En efecto, adviértase que *lo que el Legislador nos está dando en este artículo 3 es el «perfil» de entidad sin fin de lucro que se propone promocionar*. Su pretensión al incluir aquí las obligaciones contables va más allá de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de registro y valoración de los hechos económicos que las conciernen, de cara a su tributación. Ni siquiera cabe encontrar plena razón del requisito *únicamente* en su idoneidad para el control de las demás condiciones que impone la Ley 49/2002, aunque éste constituya, sin duda, uno de los motivos inmediatos de su inclusión en este artículo. Con su contemplación entre los requisitos que conforman ese perfil, se trata, ante todo, de asegurar su *transparencia* como presupuesto de la credibilidad y confianza de que han de hacerse acreedoras para desempeñar, cabalmente, el papel que el Legislador pretende que cumplan, en cuanto que se las concibe —y en mérito de dicha concepción se las reconoce un tratamiento fiscal de favor— no sólo bajo la perspectiva del cumplimiento de determinados fines de interés general, o del ahorro que la satisfacción por las mismas de determinadas necesidades sociales pueda representar para el Erario público —aspectos que ya por sí solos justificarían esa exigencia—, sino también como *cauce de la participación privada en la satisfacción de dichos intereses*.

Ahora bien, dicho lo anterior, tampoco podemos dejar de señalar que las necesidades informativas no son las mismas en un contexto en que lo esencial es la cuantificación del beneficio que en otro en el que se conjugan distintos intereses o simplemente el objetivo o, mejor, el destinatario de la información es completamente distinto que el inversor o el accionista de una sociedad mercantil. La pregunta clave es para quién se confecciona la información tributaria y ello, sin duda, afecta al cómo, al qué y al de qué forma... Frente a lo que se ha sostenido, incluso por el propio Tribunal Supremo⁹, la contabilidad es

⁹ Estoy aludiendo, en concreto, a la STS de 7 de diciembre de 1999 (rca. núm. 274/1998, RJ 1999, 8822). En su momento me referiré más extensamente a ella. Baste ahora con indicar que, entre otras cuestiones, en la misma se suscitaba la legalidad de la ampliación a las fundaciones que no realizasen actividades económicas de la adaptación del Plan General de Contabilidad, ya que, a juicio de la asociación recurrente, la citada norma reglamentaria debía ceñirse a las «fundaciones-empresa», conforme a lo dispuesto en los art. 23.6 y 44 de la Ley 30/1994. Pues bien, el TS, estimaría que el artículo 23 de la Ley 30/1994 establecía amplios deberes de contabilidad e información económica para todas las fundaciones, añadiendo —y esto es lo que quiero resaltar— que si la finalidad del precepto es que se elaboren unas cuentas anuales que expresen la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la entidad, *no puede entenderse que exista una imagen fiel para la actividad empresarial y otra para la actividad no lucrativa*. Para el TS, «la valoración de un determinado elemento

un sistema de información que como cualquier otro sistema responde a las necesidades que quieran cubrirse con el mismo. La imagen fiel que ofrece no será la misma según para quien se confeccione. Así, hasta no hace demasiado, no era infrecuente que una empresa europea que hubiera llevado su contabilidad con arreglo a su normativa nacional se encontrase que la imagen que de ello resultaba era completamente distinta de si hubiera aplicado las normas contables estadounidenses. Los problemas que ello le planteaba cuando era rechazada por tal causa por los mercados bursátiles de aquel país están, como en su momento se comentará, en la base de los cambios contables que se han sucedido en Europa.

No nos corresponde dar aquí respuesta a si efectivamente los PGC, el general y el de PyMES, y sus adaptaciones específicas para las ESFL (incluidos los textos refundidos elaborados por el ICAC) resultan o no verdaderamente útiles o si imponen una carga injustificada a dichas entidades, pero creemos legítimo, cuando menos, exponer las circunstancias en que se ha producido el proceso de convergencia internacional en materia contable y las reformas que se han impuesto en España a resultas de ello, porque —como luego se verá— llegamos al convencimiento de que el principio de comparabilidad ha arrastrado todo el proceso en beneficio, especialmente, de las *global players* y los inversores internacionales, sin prejuzgar, insisto, si dicha información resulta útil y proporcionada al sacrificio que impone sobre todo a las pequeñas entidades sin fin de lucro.

Finalmente, el quinto y último capítulo tiene como objeto analizar la incidencia de las libertades comunitarias en el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro establecido por la Ley 49/2002, completando así la investigación desarrollada en el capítulo III sobre las asociaciones foráneas y las delegaciones de fundaciones extranjeras.

A este respecto, convendrá aclarar, en primer término, que no realizaremos aquí un estudio de derecho comparado sobre la organización del altruismo en los Estados miembros, ni de los problemas particulares que presenta la equiparación de ciertas entidades extranjeras¹⁰, ni entraremos tampoco en el sugestivo tema de las ayudas de estado, que, aunque posea un claro entronque con el objeto de nuestra investigación, merece, por sí solo, un examen específico.

patrimonial ha de ser igual en ambos casos, si bien el significado de esa información puede ser diferente» (lo que, a nuestro juicio, conforme señalo en el texto, es susceptible de importantes matices, habida cuenta de la distinta dinámica que preside uno y otro tipo de actividades). No obstante, la misma apreciación que el TS había efectuado el CONSEJO DE ESTADO en su primer Dictamen sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las ESFL y las normas de información presupuestaria de estas entidades (Dictamen de la Comisión Permanente del CONSEJO DE ESTADO de 16 de mayo de 1996. Expediente núm. 3125/1995, apdo. V.3 de las Consideraciones), que sería ratificado en un Dictamen ulterior sobre dicho mismo proyecto, de fecha de 12 de febrero de 1998 (expediente núm. 5760/1997).

¹⁰ V.gr., las *charities-trustees* del derecho anglosajón.

Aclarado lo anterior, debemos comenzar señalando que el estudio que se acomete en este capítulo parte preliminarmente de examinar en qué medida el Derecho comunitario se proyecta sobre las entidades sin fin de lucro y las tensiones que se originan, fruto de la doble dialéctica, por un lado, entre los Ordenamientos nacionales y el de la Unión, y, por otro, entre competitividad e interés general. Recordaremos a este respecto, la singularidad de la Unión Europea como organización de fines, sin duda, muy amplios, pero específicos, y la repercusión del Derecho comunitario en los Ordenamientos de los Estados miembros, incluso en ámbitos en que éstos conservan sus cada vez más menguadas competencias, como sucede en materia de fiscalidad directa.

En este sentido, procederemos a evaluar la situación de las ESFL, primeramente, al margen del mercado, para, a continuación, habida cuenta de su creciente participación en la vida económica, interrogarnos sobre la aplicabilidad de las libertades comunitarias a unas entidades que no tienen como fin esencial la obtención de un lucro.

Analizado lo anterior, en los siguientes apartados del capítulo se examinan, primero, si la reforma de los tratados fundacionales ha comportado algún cambio en la contemplación de las entidades sin fin de lucro por el Derecho comunitario, prescindiendo del papel que éstas puedan desempeñar en el mercado. En segundo, si pueden considerarse titulares de las libertades comunitarias, a pesar de tratarse de entidades que no persiguen fines lucrativos. Y, finalmente, cuál sería, en tal caso, el alcance de dicho entendimiento en lo que concierne a las restricciones que impone el régimen fiscal de que tratamos.

El «Tercer Sector» y las Entidades Sin Fin de Lucro

CAPITULO I

El «Tercer Sector» y las Entidades Sin Fin de Lucro

I. PLANTEAMIENTO.

En el presente capítulo se aborda un conjunto de cuestiones de carácter introductorio, orientadas, principalmente, a **contextualizar el régimen fiscal establecido por la Ley 49/2002**. En este sentido, el objeto sobre el que recae nuestra reflexión viene constituido no tanto por las concretas entidades sin fin de lucro contempladas por dicha Ley —lo que será objeto de estudio en un ulterior capítulo—, como por el reiterado «tercer sector», en cuanto a fuerza socio-económica emergente en el que éstas se encuentran comprendidas. ¿Qué es, en qué consiste ese «tercer sector» al que la propia Ley alude sin definirlo?, ¿qué entidades lo forman y bajo qué presupuestos o perspectivas se produce su adscripción a dicho supuestamente nuevo sector?, ¿a qué se ha debido su auge en las últimas décadas? o ¿cuál es la justificación de un tratamiento fiscal especial para tal tipo de entidades?, son, en definitiva, algunas de las preguntas sobre las que versa, pues, este primer capítulo.

II. JUSTIFICACIÓN DE SU ESTUDIO

De entre el variado repertorio de denominaciones con las que corrientemente se designa a un amplio y heterogéneo entramado de organizaciones cuyo rasgo común más destacado estriba en que, por su propia lógica institucional y operativa, no resultan encuadrables en los otros dos sectores (el Estado y el mercado), nuestra atención sobre el término «*tercer sector*», no es, desde luego, fortuita. Como ya dijimos, el propio legislador lo emplea en la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, señalando que la importancia alcanzada por el mismo es uno de los factores que han hecho necesaria la modificación de los incentivos fiscales contenidos en la anterior Ley.

Sin embargo, sería apresurado, sin más pesquisa, identificar por esta sola afirmación «*tercer sector*» y «*entidades sin fin de lucro*», en el sentido en que estas últimas son definidas en su articulado. Para comenzar, ha de señalarse que, en el momento de aprobarse esta Ley, nuestra legislación, sin

perjuicio de contener expresas referencias al mismo¹¹, no precisaba con carácter general qué debíamos entender por «*tercer sector*». En ese aspecto, no se nos antoja casual ni el uso de la expresión precedida del término «*denominado*» ni el propio entrecomillado con que se consignaba la misma en el Preámbulo de la Ley 49/2002, que sugerían más bien que el legislador era consciente de estar utilizando una categoría en aquel momento ajena al ámbito jurídico, aunque empleada ordinariamente en otros ámbitos, especialmente en el de las ciencias económicas y sociales, donde, sin embargo, alude a una realidad socioeconómica más variada, y al mismo tiempo más difusa, como consecuencia de la diversidad de enfoques de que ha sido objeto. Enseguida lo veremos.

La situación, cierto es, variaría posteriormente, al irse incorporando a nuestro Ordenamiento diversas regulaciones que hacen expresa referencia a dicho concepto. Así, ya el art. 2.8 de la Ley 39/2006, de 14 diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de

¹¹ Como era el caso, en el ámbito estatal —además de la Ley que nos ocupa—, del art. 68.3 de la Ley 16/2003, de 28 de mayo, de cohesión y calidad del Sistema Nacional de Salud («3. Las Administraciones públicas sanitarias apoyarán la participación en estas redes de organismos internacionales, nacionales, autonómicos, locales o del *tercer sector*». BOE nº 128, de 29 de mayo de 2003) o, en el caso de la legislación autonómica, las referencias contenidas en la Ley 12/2003, de 4 de abril, del Servicio Canario de Empleo («*El Servicio Canario de Empleo [...], prestará su apoyo total al desarrollo del tercer sector, del trabajo voluntario y del trabajo para la comunidad...*»: pfo. antepenúltimo del Preámbulo. BO Canarias de 28/04/2003, BOE nº 134 de 5/06/2003); la Ley 30/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña para 2003 (vid Exposición de Motivos. BOE 16 Enero 2003); la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, de la Generalitat de Cataluña (cfr.: Preámbulo y D.A.3ª. BOE de 17 de enero de 2003); el Decreto 59/2003, de 15 de mayo, por el que se aprueba el II Plan Sociosanitario de Castilla y León (Anexo, capítulo I, B, nº 5, pfo. 5º. BO Castilla y León nº 95, de 21/05/2003), o el Decreto 92/2003, de 1 de abril, por el que se crea la Comisión Rectora del Plan Nacional (sic) del Asociacionismo y el Voluntariado (vid, pfo. 5º de la Exposición de Motivos. DO Generalidad de Cataluña nº 3862, de 10/04/2003); menciones todas ellas en las que el término se emplea de forma indeterminada, utilizándose, unas veces, indistintamente junto a expresiones como «*asociacionismo*», «*voluntariado*», «*sociedad civil*», «*tejido social organizado*», «*organizaciones sin fin de lucro*», «*entidades de economía social*» ..., otras, como si cada uno de dichos términos designaran, en puridad, realidades diferentes e, incluso, en otras ocasiones —acortando distancias del mercado—, se habla de «*empresas del tercer sector*» (así, en la exposición de motivos de la citada Ley 30/2002 de la Generalitat de Cataluña), quizá, en línea con las expresiones utilizadas por algunos autores cuando, en alusión al mismo, se refieren al «*empresariado social o cívico*», para subrayar, sin demérito de su finalidad social, tanto su carácter de iniciativa (y de iniciativa «*privada*», finiquitando así una visión que identifica exclusivamente a ésta con el mercado), como la aspiración de dichas organizaciones de llevar a cabo una intervención eficiente y eficaz en la satisfacción de necesidades sociales, mediante la ordenación de medios de producción y recursos humanos —esto es, al igual que las empresas de mercado—, pero con un objetivo marcadamente diverso de la obtención de un beneficio o lucro para sus propietarios. (Vid, PÉREZ-DÍAZ, V. Y LÓPEZ NOVO, J.P.: *El Tercer Sector Social en España*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2003, págs. 41, 45 y 73; y HERRERA GÓMEZ, Manuel: «La especificidad organizativa del tercer sector: tipos y dinámicas», *Papers, revista de sociología*, nº 56, 1998, págs. 166 y 170).

dependencia¹², definiría el «tercer sector» como las «organizaciones de carácter privado, surgidas de la iniciativa ciudadana o social, bajo diferentes modalidades, que responden a criterios de solidaridad, con fines de interés general y ausencia de ánimo de lucro, que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos sociales».

Por su parte, el art. 2.1 de la Ley 43/2015, de 9 de octubre (LTSAS)¹³, ofrecería una definición prácticamente idéntica a la anterior, con la única diferencia de que donde la Ley de Promoción de la Autonomía Personal, en consonancia con su objeto, habla de organizaciones «que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos sociales», la LTSAS más ampliamente, hace referencia a organizaciones «que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos civiles, así como de los derechos económicos, sociales o culturales de las personas y grupos que sufren condiciones de vulnerabilidad o que se encuentran en riesgo de exclusión social», añadiendo *descriptivamente* que son entidades del Tercer Sector de Acción Social, «en todo caso», es decir, sin pretensión de apurar la tipología de entidades susceptibles de ser encuadradas en ese segmento: las asociaciones, las fundaciones, así como las federaciones o asociaciones que las integren, siempre que cumplan con lo previsto en esta Ley.

Ahora bien, la definición, aunque más amplia, ni agota la visión de lo que ese «Tercer Sector» sea ni, desde luego, supone que las entidades que menciona sean las únicas que pueden formar parte del mismo. Además de que esta última Ley, paladinamente, sólo se refiere a las entidades del Tercer Sector de *Acción social*, a las que habrían de añadirse, pues, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGDs) contempladas en el art. 32 de la Ley 23/1998, de 7 de julio¹⁴, debe tenerse en cuenta, asimismo, que tanto una como otra leyes hablan de organizaciones de carácter privado surgidas de la iniciativa ciudadana o social, pero añadiendo el revelador inciso de: *bajo diferentes modalidades*, lo que, unido al carácter puramente ejemplificativo de la mención de las que citan, exige tener a la vista otra serie de organizaciones, fruto igualmente de la iniciativa privada —no son Estado— pero que tampoco responden al entendimiento clásico de las organizaciones de mercado, como es el caso de las mutuas, cooperativas y otras entidades de la denominada «economía social» (término este último habitualmente en competencia con el de «Tercer Sector»)¹⁵.

¹² Ley 39/2006, de 14 diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE núm. 299, de 15 diciembre 2006).

¹³ Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social (BOE núm. 243, de 10 de octubre de 2015).

¹⁴ Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo. BOE núm. 162, de 8 de julio de 1998.

¹⁵ Según el artículo 2º de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social (BOE núm. 76, de 30 de marzo de 2011), «Se denomina economía social al conjunto de las actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que,

Piénsese, en este sentido, que los límites entre solidaridad y ayuda mutua, por un lado; la concreción de lo que sean fines de interés general, por otro; y, sobre todo, lo que deba de entenderse por ausencia de fines lucrativos, va a depender del enfoque desde el que se observe la realidad socio-económica a que nos estamos refiriendo.

Así pues, sin pretender un análisis propio de otras disciplinas, la contemplación del «tercer sector» en este apartado, viene justificada tanto por la propia alusión del Legislador, que lo hace inevitable, como por la conveniencia de adoptar una perspectiva suficientemente amplia, que, como decía, nos permita valorar el ámbito acotado por la Ley como merecedor del especial régimen tributario que en la misma se establece. Su examen posee, por consiguiente, un carácter auxiliar, con el fin de ofrecer un marco de referencia, de *contextualizar* el régimen fiscal objeto de nuestro estudio.

No creo que metodológicamente ello deba representar un problema. Superada ya la época en que la autonomía del derecho financiero resultaba cuestionada, el rigor en el análisis jurídico no debe impedir una fructífera relación con otros campos del saber, sin que ello signifique incurrir en los excesos del «integralismo». Como ha señalado FABRA VALLS¹⁶, «el actual contexto de complejas interrelaciones entre las decisiones políticas y económicas [exige] un modelo explicativo suficientemente amplio para permitir, sin caer en el sincretismo metodológico, una aproximación interdisciplinar entre las distintas ciencias sociales, que permita encajar en él, los principios

de conformidad con los principios recogidos en el artículo 4, *persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos*», añadiendo en su artículo 5 que «Forman parte de la economía social las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios establecidos en el artículo anterior».

A este respecto, resulta ilustrativo el *Informe sobre economía social (2008/2250(INI))* de 26.1.2009 (Ponente: Patrizia Toia), elevado al Parlamento Europeo para su adopción como Resolución en su sesión de 19 de febrero de dicho año (DOUE 2010/C 76 E/04), en cuyo Considerando «E» se afirmaría:

«Considerando que los valores de la economía social son muy coherentes con los objetivos comunes de inserción social de la Unión Europea y que el trabajo digno, la formación y la reinserción, también deben estar vinculados a ellos; considerando que la economía social ha demostrado que puede mejorar en gran medida la situación social de las personas desfavorecidas (como han demostrado, por ejemplo, las cooperativas de microcrédito ideadas por el Profesor Mohammed Yunus, laureado con el premio Nobel, que al facilitar la inserción financiera, han incrementado la influencia de las mujeres) y que facilita sustancialmente la innovación social, animando a las personas que se enfrentan con dificultades a encontrar soluciones a sus propios problemas sociales, por ejemplo, para reconciliar su vida profesional y privada, la igualdad de género, la calidad de la vida familiar, y sus posibilidades de ocuparse de sus hijos menores, de sus parientes mayores y de las personas con discapacidad...».

¹⁶ FABRA VALLS, Modesto: «Solidaridad y Derecho Financiero en una sociedad neocompetitiva», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 120, oct.-dic. 2003, p. 624.

tradicionales y las construcciones dogmáticas que explican desde cada ámbito la ordenación de las relaciones sociales»¹⁷.

El propio SAINZ DE BUJANDA, verdadero artífice del reconocimiento en nuestro país de la autonomía didáctica y científica de nuestra disciplina, y enérgico crítico de las tesis de GRIZIOTTI y sus seguidores de la escuela de Pavía en cuanto propugnaban una concepción *sintética* del fenómeno financiero disolviendo en una única ciencia las distintas perspectivas —v.gr., jurídica, económica, política, sociológica, ética, psicológica— desde las que es dable su observación científica, y a quien, precisamente por su rigor en ese deslinde, se le reprochó en ocasiones, el *formalismo* de su método lógico-abstracto¹⁸, lejos de rechazar el estudio de los «aspectos extrajurídicos del fenómeno financiero» manifestó más de una vez a lo largo de su obra, la conveniencia de tomarlos en consideración; no, ciertamente, como exigencia de tipo epistemológico, ni menos aún para integrarlos dentro del objeto de estudio de la ciencia del derecho, sino «con un papel instrumental y subordinado, para “valorar” la realidad formal que el ordenamiento jurídico ofrece»¹⁹, o con un carácter *complementario*, por cuanto «la trabazón de esos distintos elementos [en que aparece escindida la actividad financiera constituyendo objeto de distintas disciplinas] es tan estrecha en la realidad, que apenas tendría utilidad el conocimiento de cualquiera de ellos sin poseer una visión de conjunto del fenómeno estudiado»²⁰.

¹⁷ En este sentido, CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO se hacían eco de las «consecuencias metodológicas» que comporta el conjunto de transformaciones que durante las últimas décadas se han producido en el seno de la sociedad y el estado y, particularmente, en «el grado de flexibilización y sacrificio que han experimentado determinados principios impositivos clásicos y constitucionales», señalando que «el conjunto de tensiones a las que la globalización económica somete al poder tributario de los Estados ha traído un derecho y sistema tributario especialmente influido por consideraciones metajurídicas (económicas, hacendísticas, etc.) que deben tenerse muy presentes por el estudioso de la disciplina tributaria, superando así el método estricta y puramente jurídico». Vid, CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?» *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, nº 114, abril-junio 2002, pág. 285 y MARTÍN JIMÉNEZ, A. («Metodología y Derecho Financiero: ¿Es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera, *RDFHP*, núm. 258, 2000), a quienes dichos autores siguen en el trabajo citado.

¹⁸ Acusación refutada por un importante sector de la doctrina (así, entre otros, por RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, págs. 391-395, y PALAO TABOADA, C.: «Las cuestiones del método en la obra del profesor Sainz de Bujanda», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero* nº 104, oct.-dic. 1999, págs. 637-667), tanto en punto a que la metodología del maestro madrileño desembocara en una concepción positivista —en puridad opuesta a su pensamiento, presidido por la idea de justicia— como a que desconociera la realidad material.

¹⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I*, Vol. 1º, FDUC, Madrid, 1977, p.386.

²⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: «La enseñanza de la Hacienda pública», en *Hacienda y Derecho III*, IEP, Madrid, 1963, pág. 21.

Por otra parte, la complejidad y profundidad de las transformaciones experimentadas por la sociedad y el estado desde el último tercio del pasado siglo, y los nuevos roles que, como consecuencia de las mismas, uno y otra han pasado —están pasando— a desempeñar, aconsejan ofrecer una visión general del ambiente que rodea la emergencia de este nuevo sector, dejando anotados, siquiera sea de forma sumaria, los principales factores que le han hecho alcanzar la visibilidad y relevancia que el propio Legislador le reconoce²¹.

²¹ Como ejemplo de la trascendencia de los cambios a que nos referimos en el texto, baste citar, sin ningún ánimo exhaustivo, las repercusiones de la *revolución tecnológica*: en la *economía*, posibilitando el abandono de viejo paradigma fordiano de producción en masa, permitiendo la descentralización del proceso productivo, el auge del sector servicios, y la búsqueda de la calidad y la excelencia como nuevo paradigma, donde, frente al estándar del modelo industrial de la postguerra, el tipo de trabajo requerido precisa de una cierta capacitación técnica (con el consiguiente efecto en el empleo no especializado, hostigado, a su vez, por la competencia del *tercer mundo* donde los costes laborales son menores); ello es también más que evidente en el terreno de las *comunicaciones y del transporte*, en el que las nuevas tecnologías han incrementado exponencialmente la movilidad y el conocimiento, influyendo, incluso, en la forma de percibir las relaciones del tiempo y del espacio, contribuyendo a la *globalización* de la economía (circulación de capitales, deslocalización de empresas ...) con las consecuentes repercusiones a nivel político por la falta de correspondencia entre el espacio estatal y el económico, que nos sitúa ante un Estado que, como decía Daniel BELL, se ha vuelto «*demasiado pequeño*» para controlar el amplio y heterogéneo influjo de personas, bienes, capitales, ideas ..., que situados allende sus fronteras, interactúan sobre las sociedades nacionales, sobre los propios estados, obligando a ceder cotas de soberanía a favor de organizaciones supranacionales, y que, sin embargo, paradójicamente, resulta «*demasiado grande*» para resolver los problemas cotidianos, que precisan un conocimiento y una actuación más pegada al terreno de sus distintas realidades locales para percibir y potenciar sus ventajas competitivas, y más próxima al ciudadano para detectar y satisfacer con eficiencia sus demandas específicas (lo que propicia su *descentralización* y, probablemente, explica también el propio auge de los nacionalismos); también en el *Derecho*, como no podía ser de otra forma, no sólo por todo cuanto se deriva de nuestra incorporación a organizaciones supranacionales como la Unión Europea, con la consecuente recepción en nuestro Ordenamiento del *acervo comunitario* y la integración de nuevas fuentes, sino por la capacidad de las empresas transnacionales de imponer sus propias normas, estilos, códigos éticos, que desplazan la efectividad de las mismas normas y regulaciones estatales; tampoco son, en suma, menos notorias las transformaciones en el *ámbito social* donde se ha producido una revolución en el mundo de la familia con la incorporación de la mujer al trabajo y la consiguiente mercantilización de los servicios domésticos. Se desprende, pues, de estas rápidas pinceladas, que las transformaciones acaecidas han traspasado todos los ámbitos y, evidentemente, también, a nuestra disciplina donde, como señalan CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. («Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?» *op. cit.*, págs. 245 y ss.), incide en la limitación del poder tributario, alterando de forma sustantiva desde el modelo de gestión hasta los principios impositivos clásicos sobre los que se erigen los sistemas tributarios (igualdad, capacidad económica, progresividad, redistribución). Obviamente, no podremos ocuparnos aquí, ni remotamente, de todos estos cambios (en el ámbito del Derecho Administrativo, puede verse, por ejemplo, MIR PUIGPELAT, Oriol: *Globalización, Estado y Derecho. Las transformaciones recientes del Derecho Administrativo*, Cuadernos Civitas, Madrid, 2004), pero tampoco podremos ignorarlos plenamente, pues se encuentran en la raíz del fenómeno que vamos a estudiar.

III. EL «TERCER SECTOR». ALGUNAS NOTAS SOBRE EL ENFOQUE DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y EL DEL SECTOR NO LUCRATIVO

1. EL «TERCER SECTOR»

El término «*tercer sector*» es hoy, junto a otros que se irán señalando, un término de uso corriente, que ha hecho fortuna no sólo en el lenguaje coloquial, sino también en el de otras disciplinas científicas e incluso ahora también de nuestro propio Derecho positivo. Sin embargo, como ya anotamos, su utilización sigue adoleciendo de cierta vaguedad e imprecisión, a lo que contribuye la diversidad de enfoques desde los que se ha abordado su estudio²². Aparece así, como sinónimo de expresiones tales como «*economía social*», «*tercer sistema*», «*sector no lucrativo*», «*economía alternativa*», etc., con las que, sin duda, se expresan ideas afines, pero cuyo significado no resulta, sin embargo, plenamente coincidente. Por otra parte, no es infrecuente que dependiendo del país, de la tradición del tercer sector en el mismo, o del tipo de entidades predominantes, se adopten distintas definiciones, dando lugar a que se entiendan comprendidas en su seno determinadas organizaciones socio-económicas, que, en cambio, desde otras ópticas y tradiciones, resultan excluidas²³.

²² La vaguedad de la expresión «tercer sector» constituiría una advertencia común de los distintos autores que se han acercado a este fenómeno, normalmente desde el ámbito económico y socio-político, o desde perspectivas multidisciplinares [vid, entre otros, ÁLVAREZ DE MON, S. et alii, *El Tercer Sector: Retos y propuestas para el próximo milenio*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 1998, pág. 62 y ss.; CABRA DE LUNA, M.A.: «El Tercer Sector», en AA.VV., *El sector no lucrativo en España. Especial atención al ámbito social*, dir.: Maximino CARPIO, Ediciones Pirámide, Madrid, 1998, pág. 82; CHAVES, R. Y MONZÓN, J.L.: «La economía social y la política económica», en JORDÁN, J.M. y ANTUÑANO, I.: coords., *Política económica: fundamentos, objetivos e instrumentos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003; RIBAS BONET, M^a A., «Entitats d'economía social i ocupació a la Unió Europea, a Espanya i a la Comunitat Autònoma de les Illes Balears», ponencia presentada en el I Congreso de Economía de las Islas Baleares, celebrado los días 12, 13 y 14 de marzo de 2003, su texto puede consultarse en <http://conecoib.caib.es/comunicacions>. En el ámbito del derecho financiero y tributario ha de citarse el trabajo de MARTÍN PASCUAL, Clotilde: *El Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, IEF, Madrid, 2003, cap. I, coincidiendo en destacar la importancia de un concepto unívoco para determinar quienes forman y quienes no forman parte de este sector, sus dimensiones, relaciones, capacidad generativa de empleo, etc., especialmente a efectos de lograr una homogeneidad estadística que pueda servir de base para el diseño e implementación de las pertinentes políticas públicas. En esta tarea, deben citarse, entre otros, los trabajos de RUIZ OLABUENAGA, J.I. [dir.], *El sector no lucrativo en España*, Fundación BBV, Bilbao, 2000, y los que se comentan en PÉREZ-DÍAZ, V. y LÓPEZ NOVO, J.P.: *El Tercer Sector Social ...*, op. cit., pág. 136, en relación al sector de acción social: *Empleo y trabajo voluntario en las ONG de acción social*, realizado por el Centro de Estudios Económicos-Fundación Tomillo, Madrid, 2000; *Las ONGs y las fundaciones y su contribución al empleo*, estudio elaborado para el Observatorio Ocupacional del INEM por la consultora INMAR, 1999; o el realizado por Analistas Socio-políticos (ASP): *Encuesta al Tercer Sector en Acción Social en España*, ASP/TSAS, 2001.

²³ Sin pretensiones de agotar los rasgos que frecuentemente se señalan para caracterizar a las entidades de este tercer sector (un estudio de su tipología desde la óptica sociológica y de la teoría de las organizaciones puede verse en HERRERA GÓMEZ, M.: «La

No obstante a tales diferencias, que, sin duda, van más allá de una simple disparidad terminológica, ha sido frecuente destacar que el **concepto de tercer sector** presupone —o, más bien, postula²⁴— el reconocimiento de un conjunto de organizaciones privadas no lucrativas como *sector institucional diferenciado del estado y del mercado*, habida cuenta de la creciente relevancia económica y visibilidad social alcanzadas por las mismas, tanto desde el punto de vista cuantitativo, como cualitativo; es decir, como consecuencia no sólo del crecimiento del número de organizaciones que lo integran o de su importancia económica, directa e indirecta (servicios que presta, empleos que genera, contribución a la inserción laboral y a la cualificación profesional ...), sino también, por su aportación en la solución de problemas sociales no atendidos por el Estado, ni el mercado, así como —según determinados enfoques— por su contribución a la *governabilidad* y por el desempeño de distintas funciones de tipo societal, cultural y político²⁵. Dicho de otra forma: el término «*tercer*

especificidad organizativa ...», *op. cit.*, págs. 163-196), es oportuno subrayar que ni sus *actividades* (que potencialmente abarcan un amplísimo espectro, aunque empíricamente se concentren en el ámbito educativo, sanitario y cultural, y en el socio-asistencial —el también llamado «*tercer sector social*»—); ni la naturaleza de sus *funciones* (pues, aunque predominan las que las se dedican a la producción de bienes y servicios de interés general, hay organizaciones cuya misión no estriba en producir bienes, ni en prestar servicios, sino en desempeñar funciones de sensibilización pública, articulación de intereses, promoción de ideas, etc.); ni la naturaleza de sus *finés* (puesto que, junto a organizaciones cuya finalidad primordial consiste en satisfacer necesidades colectivas de interés general, han de situarse también, según determinados enfoques, otras cuyo objeto no radica necesariamente en la prestación de bienes o servicios de utilidad general, como son las organizaciones de mutua ayuda, o de tipo cooperativo, caracterizadas por ofrecer servicios de uso exclusivo interno o desarrollar actividades en interés de sus asociados); ni, desde luego, otros aspectos todavía más variables, como su tamaño, sus fuentes de ingresos, o su proximidad o lejanía al sector estatal, constituyen atributos generalizables que permitan su fácil integración en una misma categoría. Ni siquiera lo es la *ausencia de ánimo de lucro*, tan frecuentemente resaltada, habida cuenta de los matices, de la *relativización*, en suma, de que es objeto dicho concepto, según el tipo de organización a que nos refiramos y del enfoque desde el que se aborde su contemplación.

²⁴ Como advierte HERRERA GÓMEZ, «el término [tercer sector] expresa más un “deber ser” que la referencia a un estado de hecho actual», señalando, no obstante, que al «subrayar el carácter “tercero” del fenómeno», si bien se produce una cierta pérdida de identidad, como consecuencia de ser caracterizado por lo que no es, ésta se ve compensada por las ventajas derivadas de ubicarse en estrecha relación con los otros dos sectores, favoreciendo «el desarrollo de un proceso de sensibilización social y de información que podría conducir en un periodo razonable de tiempo, a la equiparación entre los tres sectores a nivel societario (en términos de visibilidad, de reconocimiento de las propias aportaciones al bienestar de la población, de recursos activados, de respuestas elaboradas a determinadas necesidades sociales, etc.)». HERRERA GÓMEZ, M.: «La especificidad organizativa», *opus cit.*, pág. 165, nota 2. En análogo sentido se manifiestan PÉREZ-DÍAZ y LÓPEZ NOVO al señalar que, entre otras implicaciones, el uso del término tercer sector supone «reclamar para el segmento de organizaciones voluntarias y sin ánimo de lucro un mayor protagonismo (al lado del Estado) en el reparto de las responsabilidades públicas y sociales» (*El Tercer Sector Social ...*, *op. cit.*, pág. 26-27).

²⁵ Debe indicarse que el término «político» con que se califican cierto tipo de funciones que desenvuelven las entidades no lucrativas, no se emplea en el sentido de que dichas organizaciones aspiren a detentar el poder (lo que, a mi juicio, haría difícil distinguirlas de los

sector» no viene sino a subrayar la superación de la concepción económica bisectorial —léase *keynesiana*— que ha predominado hasta fechas muy recientes, en la que lo que no era Estado, ni mercado, era ignorado o simplemente concebido como fenómeno residual.

Bajo dicho rótulo se congrega, pues, un conglomerado de organizaciones privadas sin fin de lucro que se presentan como alternativa autónoma frente al Estado y al mercado en la identificación y solución de problemas que afectan al conjunto de sociedad.

En tal sentido, serían principalmente cuatro los elementos que prestarían una aparente unicidad al fenómeno, permitiendo ser visionado como una realidad diferenciada: [1] tratarse de **organizaciones de naturaleza privada**, [2] **gozar de autonomía frente a los otros dos sectores**, [3] **carecer de fines lucrativos** y [4] **estar vinculadas al interés colectivo**, a la que algunos añaden la idea de **organización participativa**²⁶ (bien en el sentido de *voluntaria y abierta*²⁷, bien en alusión al «*voluntariado*»²⁸).

partidos políticos), sino que se utiliza en un sentido amplio, expresivo de la idea de que contribuyen a la «gobernación de la sociedad». Como subrayan PÉREZ-DÍAZ, V. y LÓPEZ NOVO, J.P. (*El Tercer Sector Social en España, op. cit.*, pág. 25-26 y 35-37), entre las diversas motivaciones a que responden las entidades que componen el tercer sector, debe excluirse tanto la de obtener un beneficio económico como la de ocupar y ejercer un poder político. Igual consideración efectúa CABRA DE LUNA, quien señala que «El tercer sector no obedece a las leyes del mercado (pues la rentabilidad económica no es su fin, aunque en un momento determinado pueda ser un medio de acción) ni busca el poder de gobernar (ya que el voto no es su meta); su motivación es el cambio con fines de interés general y descubre en el servicio la esencia de la vida y la razón de ser». (CABRA DE LUNA, M.A.: «El Tercer Sector», en AA.VV., *El sector no lucrativo en España. Especial atención al ámbito social, op. cit.*, p. 86). En este sentido, aparte de la función de provisión de servicios, el tercer sector desempeña otras tres grandes categorías de funciones: en primer lugar, contribuye a la «gobernación de la sociedad» mediante la identificación de déficits de bienestar, la activación de la acción colectiva frente a dichos déficits y el desempeño de diversas funciones de guía societal (articulación y representación de intereses, producción y promoción de ideas, sensibilización pública, etc.); en segundo lugar, permite el desarrollo de experiencias de comunidad e identidad colectiva (funciones societales); y, finalmente, cumple, asimismo, una función de socialización y de difusión cultural (Cfr., PÉREZ-DÍAZ, V. y LÓPEZ NOVO, J.P. (*El Tercer Sector ...*, *op. cit.*, pág. 35-37).

²⁶ En este sentido, la Comisión de las Comunidades Europeas ha destacado que «Algunas formas de organización socioeconómica (cooperativas, asociaciones, mutuas y fundaciones) designadas normalmente con los términos genéricos de “economía social”, “tercer sector” o “tercer sistema” comparten, entre otros principios, *la ausencia de fines lucrativos, la independencia de los sectores público y privado y la búsqueda de una forma organizativa más participativa, así como una actitud de servicio a la comunidad. Algunas tratan de atender las necesidades que no cubren los servicios públicos o el mercado*, labor para la que participan en distintas actividades económicas y contratan personal». COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, Comunicación sobre «Actuación local a favor del empleo. Una dimensión local para la Estrategia Europea de Empleo». COM(2000) 196 final, de 7.04.2000.

²⁷ Este parece ser el significado que de tal mención se desprende del documento citado en la nota anterior (COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, Comunicación sobre «Actuación local a favor del empleo. Una dimensión local...»), que inserta el «tercer sistema o economía social» en el ámbito de las políticas públicas *a favor del empleo*, lo que resulta, por otra parte, coherente con los principios de la nueva «Declaración de Identidad Cooperativa», adoptada en

1.1 Organizaciones privadas

El término «**organizaciones**», al que habitualmente acompaña la mención de alguno de los rasgos que se pretende acentuar²⁹, constituye, probablemente, dada la diversidad de formas jurídicas que pueden revestir —e incluso, su diverso grado de formalización—, la expresión más adecuada, en una primera aproximación, para referirse genéricamente al amplio y variado cúmulo de entidades (asociaciones, fundaciones, confesiones religiosas, mutuas, cooperativas, sociedades laborales, sociedades agrarias de transformación, etc.), que reclaman su pertenencia a este «*tercer sector*», al tiempo que destaca un elemento que, por un lado, subraya el **protagonismo de las personas** (lo que anticipa su diferenciación con el *mercado*, donde lo prioritario sería el *capital*), permitiendo, por otro, su distinción de otras «*redes*» de solidaridad o movimientos sociales carentes de una estructura formal y de una relativa estabilidad en cuanto a sus objetivos (de ahí que se aluda también a este tercer sector como «*tejido social organizado*»).

En este sentido, no es ocioso recordar que dicho elemento se ha visto subrayado, incluso, respecto de las fundaciones, tradicionalmente concebidas por referencia al *elemento patrimonial* (a saber, como personas jurídicas constituidas por una masa de bienes vinculados por su fundador a un fin de

Manchester el 23 de septiembre de 1995, por la II Asamblea General de la Alianza Cooperativa Internacional, que recoge como primer principio cooperativo la «*adhesión voluntaria y abierta*» a cualquier persona capaz de utilizar sus servicios y dispuesta a aceptar las responsabilidades de ser socio.

²⁸ Desde la perspectiva sociológica, HERRERA GÓMEZ señala la «*presencia de voluntarios*» como un claro elemento identificativo de las organizaciones del tercer sector, tanto frente al mercado, como al estado (cfr., «La especificidad organizativa del tercer sector...», *op. cit.*, p. 189). En el mismo sentido, desde el punto de vista de nuestro Derecho positivo, cabe destacar el artículo 4 de la citada Ley 43/2015 (LTSAS), cuando con independencia de la naturaleza jurídica de las organizaciones susceptibles de integrar el concepto de «entidad del Tercer Sector de Acción Social» señala como uno de sus principios rectores: (g) *Contribuir a hacer efectiva la cohesión social, por medio de la participación ciudadana en la acción social, a través del voluntariado*».

²⁹ Se habla así, de «*organizaciones voluntarias*», para enfatizar que realizan su labor mediante la colaboración desinteresada de voluntarios y cooperantes; de «*organizaciones no lucrativas*», para resaltar que el lucro no es el fin que las justifica, ni el criterio que preside sus actuaciones; de «*organizaciones de acción social*», para indicar que su objeto consiste en la satisfacción de necesidades sociales de colectivos que padecen o se encuentran expuestos a la marginación o la exclusión social; o de «*organizaciones no gubernamentales*», para subrayar su independencia formal del estado. Pero la relación de denominaciones no se agota con las citadas. «*Organizaciones comunitarias*», «*Organizaciones Independientes*», «*Organizaciones sociales*», «*Organizaciones de la sociedad civil*», son otras tantas expresiones que aparecen corrientemente recogidas, junto a otras más, en el lenguaje de las instituciones financieras, de las agendas políticas, de los textos legales o de los discursos académicos. No hace falta subrayar que, a pesar de su uso coloquial indistinto, no son, en puridad, expresiones intercambiables. En la medida que enfatizan uno u otro rasgos, están ofreciendo una perspectiva distinta más o menos comprensiva y en modo alguno indiferente o neutral.

interés general³⁰), las cuales, a partir de la Ley 30/1994, son definidas como «*organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*»³¹; cambio de acento sobre el elemento organizativo, que para un importante sector de la doctrina ratifica el giro que la Constitución impuso, al entronizar en su art. 34 el derecho de fundación como derecho fundamental.

No obstante, ese protagonismo de las personas, y el entronque que algunos autores enfatizan con los derechos fundamentales, no debe llevarnos a la conclusión de que hablamos exclusivamente de organizaciones constituidas por personas físicas, ya que actualmente nuestro Ordenamiento va a reconocer el derecho de asociación y de fundación a las *personas jurídicas*, sin limitarlos tampoco a aquéllas que tienen una base o sustrato personal³².

La segunda característica que hemos resaltado, se refiere a su **naturaleza «privada»**. En efecto, las organizaciones de que tratamos son una clara manifestación de la *iniciativa particular* que, ejercida bajo presupuestos distintos de la coerción (estado) y del dinero (mercado), se enfrenta a determinados problemas que conciernen al interés general. El tercer sector se

³⁰ La definición procede de la STC 49/1988, de 22 de marzo, Fj. 5 (RTC 1988\49).

³¹ Cfr. art. 1.1 de la citada Ley 30/1994. Prácticamente, idéntica definición ofrece hoy el art. 2.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

³² Bajo la vigencia de la Ley de Asociaciones de 1964, cuyo art. 3 exigía que los sujetos constituyentes fuesen «*personas naturales*», el problema de la admisibilidad de que las personas jurídicas pudieran constituir e integrar una asociación, se planteaba a la luz del art. 22 CE, dentro del debate más amplio relativo a la titularidad de derechos fundamentales por parte de las personas jurídicas. Como señala DE SALAS MURILLO, partiendo de que la base de los derechos fundamentales es la dignidad de la condición *humana*, su libre desarrollo y el pleno despliegue y perfeccionamiento de la misma, habría que negárselos a las personas jurídicas en cuanto que carecen de la dignidad inherente dicha condición y del sustrato de la personalidad a desarrollar, pero dicho obstáculo se salva si se piensa en que las asociaciones son *organizaciones humanas*, a las que el Derecho acepta como miembros de la comunidad otorgándoles capacidad jurídica. (vid, DE SALAS MURILLO, S.: *Las Asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho español*. Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1999, p. 111, nota 61). En este sentido, el TC señalaría en su STC 64/1988, de 12 de abril, que «la plena efectividad de los derechos fundamentales exige reconocer que la titularidad de los mismos *no corresponde sólo a los individuos aisladamente considerados, sino también en cuanto se encuentran insertos en grupos y organizaciones*, cuya finalidad sea específicamente la de defender determinados ámbitos de libertad o realizar los intereses y los valores que forman el sustrato último del derecho fundamental», afirmación esta última que, sin embargo, parecía restringir tales derechos a aquellas personas jurídicas que persiguen fines u objetos tutelados por algún derecho fundamental. En puridad, como continúa la autora antes citada, a quien seguimos en esta nota, su reconocimiento no planteaba problemas respecto de las *universitates personarum*, pero en aquéllas en que prevalecía el sustrato patrimonial (*universitates bonorum*), se suscitaban más dudas, que, no obstante, a la luz de la doctrina del TC, culminada en la STC 173/1998, habían entenderse despejadas en el sentido de que el art. 3 de la citada Ley de Asociaciones de 1964 resultaba contrario a la Constitución. Sobre los problemas del reconocimiento del derecho de asociación y fundación a las personas jurídicas, vid, DE SALAS MURILLO, S.: *Las Asociaciones sin ánimo de lucro... op. cit.*, 108-123 y la bibliografía y jurisprudencia que allí se citan.

identifica, en este sentido, como una parte de la **sociedad civil** en el seno de las democracias occidentales³³.

Así lo señala expresamente la Exposición de Motivos de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, al aludir al cooperativismo y los valores que éste encarna como «*respuesta de la sociedad civil a los constantes e innovadores condicionamientos económicos*». Y así es entendido también desde otros enfoques, donde se la subraya como expresión de libertad y cauces de participación en la vida política, económica, cultural y social. No en vano desde distintos foros se alude también a las organizaciones que integran este tercer sector como «*organizaciones de la sociedad civil*» (OSCs).

Debemos, no obstante, advertir que si bien estas organizaciones, estrictamente hablando, responden a la *iniciativa privada*, vamos a encontrarnos también con ciertas entidades, formalmente revestidas con la indumentaria propia de dicha iniciativa, pero constituidas por *entes públicos*. Nos estamos refiriendo, por ejemplo, a las fundaciones y asociaciones creadas al amparo del *reconocimiento de capacidad fundacional a las personas jurídico-públicas*³⁴ y *del derecho a asociarse*³⁵ «*entre sí, o con particulares*»³⁶, dando lugar a una persona jurídica *de derecho privado*.

³³ En este sentido se pronuncian PÉREZ-DÍAZ y LÓPEZ NOVO, advirtiendo, no obstante, que el concepto de tercer sector se ha terminado extendiendo también a «sociedades de características muy diversas, por ejemplo, a sociedades en vías de desarrollo y de un carácter político autoritario» (*El Tercer Sector Social en España, op. cit.*, pág. 25-26 y 35-37). Por su parte, ÁLVAREZ DE MON, S., MARTÍN CAVANA, J., MARTÍNEZ SÁNCHEZ, J.L. Y RUEDA RONCAL, A. (*El Tercer Sector: Retos y propuestas para el próximo milenio*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 1998, p. 15), consideran que la presencia de organizaciones privadas lucrativas es común a todas las sociedades mínimamente estructuradas, sin perjuicio de que se produzcan diferencias de tamaño, forma, composición e importancia entre los distintos países, al punto de que el modo en que se configura el Tercer Sector en cada uno de ellos, expresa, a su juicio, el modelo social dominante. Por consiguiente, aplicarán el término Tercer Sector tanto para referirse a las organizaciones no lucrativas de los sistemas democráticos occidentales, como a las nacientes organizaciones no gubernamentales de los países de antiguo bloque soviético tras la caída de los regímenes comunistas, o a las organizaciones voluntarias creadas en los países en vías de desarrollo.

³⁴ «Las personas jurídico-públicas —decía el artículo 6.4 de la Ley 30/1994 y dice hoy con igual tenor el art. 8.4 de la Ley 50/2002— tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario».

³⁵ Arts. 2.6 y 3.g) de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación.

³⁶ En este sentido, cabe recordar que ya con anterioridad a la Ley Orgánica 1/2002, nuestro Ordenamiento había reconocido la posibilidad de que determinados entes públicos pudieran constituir asociaciones privadas. Así, la DA 5ª de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases de Régimen Local, disponía que «Las entidades locales pueden constituir asociaciones, de ámbito estatal o autonómico, para la protección y promoción de sus intereses comunes, a las que se les aplicará su normativa específica y, en lo no previsto en él, la legislación del Estado en materia de asociaciones». Al amparo de dicha disposición sería constituida, por ejemplo, la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), *asociación de entidades locales*, declarada de utilidad pública por Acuerdo del Consejo de Ministros de 26 de junio de 1985. Por su parte, con anterioridad a la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa («BOE» núm. 226, de 17 de

Este reconocimiento legal del derecho de fundación y asociación —o más precisamente: *su aplicación a la gestión pública*—, suscitaría, sin embargo, las reservas, cuando no las críticas, de la doctrina que, en referencia a las fundaciones, donde el fenómeno se vendría produciendo con mayor

septiembre) y a la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público («BOE» núm. 236, de 2 de octubre), cabía traer a colación también la figura de los *Consortios*, entonces contemplada, en lo que ahora nos interesa, en el art. 87 de la referida Ley 7/1985 —hoy derogado por la Disposición derogatoria única a) de la citada Ley 40/2015—, a cuyo tenor «Las entidades locales pueden constituir consorcios con otras Administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones públicas». Bajo la vigencia de la anterior Ley 30/1994, PEDREIRA MENÉNDEZ («La tributación de la Feria Muestrario Internacional de Valencia», *JT* nº 15/2002, BIB 2002\1973), al hilo del comentario de la STSJ Valencia de 17 de enero de 2002, señalaba, no obstante, que los Consortios *no son asociaciones de derecho privado* (aunque en el caso de la entidad a que se refiere la sentencia que comentaba, considerara que al haber sido declarada de utilidad pública pudiera acogerse al régimen fiscal de la Ley 30/94). Por su parte, SOSA WAGNER (*La gestión de los servicios públicos locales*, Edit. Civitas, Madrid, 2º edición, 1995, p. 176) consideraba que en el caso de consorcios en los que participan entidades privadas sin ánimo de lucro, la expresión «consorcio» había que entenderla referida a convenio o acuerdo, *sin que exista nueva persona jurídica*, citando en apoyo de tal conclusión a MARTÍN MATEO, quien señalaba que «nada hay en nuestro Ordenamiento que apunte a la existencia de consorcios privados, entre Corporaciones locales y entidades no lucrativas y seguramente el legislador de haber querido reconocer tan original solución habría sido suficientemente explícito. En la práctica, además, sería imposible averiguar cual sería la normativa aplicable, ya que nuestro Ordenamiento privado no está preparado para asumir tan problemático injerto» (MARTÍN MATEO, R.: *Entes locales complejos*, Madrid, 1987, p. 115, la cita la hemos tomado de la obra de SOSA WAGNER antes citada, p. 176, nota 214). Aunque el tema, desde las citadas Leyes 15/2014 y 40/2015, ha perdido parte de interés, convendrá hacer, no obstante, alguna observación. En mi criterio, el precepto no impedía la personificación (posibilidad reconocida por el entonces art. 6 de la LRJPAC respecto de los consorcios de entidades públicas en el marco de los Convenios de colaboración interadministrativa) ni prejuzgaba la naturaleza jurídica —de derecho público o privado— de los consorcios cuando se integrasen en él entes de una y otra clase. Por otra parte, la DA. 9ª.5 del RDLeg. 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprobaba el TR de la Ley de contratos de las Administraciones públicas, señalaba que «los consorcios a que se refieren los arts. 57 y 87 de la Ley 7/1985 [...], en los que la participación pública sea *mayoritaria* adjudicarán sus contratos conforme a lo dispuesto en esta Ley», de lo que cabía inferir su carácter jurídico-público en tales casos, pero, también, *a sensu contrario*, que en los que dicha participación pública fuere minoritaria, su naturaleza podría ser de derecho privado (sobre todo, si su objeto no era la gestión de servicios públicos, sino la realización de actividades de interés general), lo que avalaba, en suma, la posibilidad de estimar que *determinados consorcios no serían sino asociaciones privadas especiales de entes públicos y entidades sin fin de lucro*. Hoy, sin embargo, la Ley 40/2015, siguiendo la senda de la Ley 15/2014, deja claro en su art. 118.1 que «Los consorcios son *entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia y diferenciada, creadas por varias Administraciones Públicas o entidades integrantes del sector público institucional, entre sí o con participación de entidades privadas, para el desarrollo de actividades de interés común a todas ellas dentro del ámbito de sus competencias*». Aún con todo, este tipo de entidades sigue suscitando diversos problemas. Así, recientemente, en el ámbito de nuestro Derecho tributario, el Tribunal Supremo ha admitido a trámite, mediante Auto de 11 de marzo de 2021 (Rec. n.º 2430/2020), el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por el TSJ de Cataluña con fecha 10 de diciembre de 2020, por estimar que presentaba interés casacional objetivo determinar si los consorcios tienen o no la consideración de entidad de derecho público de análogo carácter a los Organismos autónomos a efectos del reconocimiento de la exención en el Impuesto sobre Sociedades prevista en el artículo 9.1.b) del TRLIS [hoy, art. 9.1.b) de la LIS-2014].

profusión, advertiría que ello podría dar lugar a un nuevo episodio de la «*huida del derecho administrativo*»³⁷ y una cierta «*desnaturalización de la figura fundacional*»³⁸. En efecto, a pesar de su veste de entidades privadas, dichas fundaciones no son ni manifestación de la iniciativa particular, ni expresión de la participación en la vida cultural, social y económica, sino una manera de organizarse, por lo que, en principio, no pueden considerarse parte del *tercer sector*, como evidenciaría su propia denominación: «*fundaciones del sector público*»³⁹; no obstante, esta afirmación pudiera matizarse en cuanto constituyan una forma de colaboración entre la *iniciativa pública y la privada*⁴⁰ y

³⁷ Así, entre otros: VAQUER CABALLERÍA, M.: *Fundaciones públicas y Fundaciones en mano pública. La reforma de los servicios públicos sanitarios*. Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 57; GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2003, págs. 343-345.

³⁸ CAFFARENA, J.: «Artículo 6», en AAVV, *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Fundación Once-Escuela Libre de Derecho-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 50.

³⁹ «*Fundaciones del sector público estatal*» era la denominación que, en lo que concierne a las del Estado, les atribuiría luego el capítulo XI de la Ley 50/2002 [hoy derogado por el apartado d) de la disposición derogatoria única de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público], donde encontraban su regulación junto a lo dispuesto por los arts. 2.1.f y 3.3 y concordantes de la Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003, de 26 de noviembre). Conviene dejar advertido —porque la terminología se prestaría a equívocos— que las fundaciones a que nos estamos refiriendo no deben confundirse con las «*fundaciones públicas sanitarias*» del art. 111 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Las fundaciones de que hablamos son, al menos formalmente, entidades *privadas*, aunque constituidas por personas jurídico-públicas; las de la Ley 50/1998, en cambio, pese a su nombre, son «*organismos públicos*», que se rigen, además de por lo dispuesto en su art. 111, por lo que establecía la LOFAGE para las entidades públicas empresariales. A su vez, debe distinguirse este supuesto de las fundaciones constituidas conforme a la Ley 15/1997, de 25 de abril, sobre habilitación de nuevas formas de gestión del Sistema Nacional de Salud (resultado de la tramitación parlamentaria del RD Ley 10/1996, de 17 de junio, sobre habilitación de nuevas formas de gestión del INSALUD), a cuyo amparo se constituyeron las Fundaciones Hospital Manacor y Hospital Alcorcón. Estas últimas normas se dictaron para permitir que los centros y servicios sanitarios y sociosanitarios pudieran gestionarse, directa o indirectamente, *mediante cualesquiera personificaciones de naturaleza pública o privada*, posibilitando así la utilización de la Ley 30/1994 por la Administración sanitaria. Se trataba, por tanto, de fundaciones *privadas* aunque constituidas por entes públicos. Así pues, dentro del mismo sector sanitario convivirían dos tipos «*fundaciones*», que serían distinguidas en las DD.AA. tercera y cuarta de la Ley 50/2002. Sobre este particular puede verse el Dictamen de la Comisión Permanente del CONSEJO DE ESTADO de 9 de julio de 2002, sobre el Proyecto de Ley de Fundaciones. Núm. de expediente 1636/2002, pp. 13-17, así como PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Fundaciones constituidas por entidades públicas. Algunas cuestiones», *Civitas, Revista Española de Derecho Administrativo* nº 97, enero/marzo 1998, pp. 37 y ss.; GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2003, págs. 343-345 y 379-387; CONSUEGRA REVUELTA, M.A.: «La utilización instrumental de las fundaciones por las Administraciones Públicas», *Auditoría Pública* nº 33 (2004), pp. 81-87; y la monografía de VAQUER CABALLERÍA, M.: *Fundaciones públicas y Fundaciones en mano pública. La reforma de los servicios públicos sanitarios*. Marcial Pons, Madrid, 1999.

⁴⁰ El criterio que seguía la Ley 50/2002 en orden a su adscripción al sector público era puramente económico: estimaba pertenecientes al sector público a las que se constituyesen con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración del Estado, sus

no una mera utilización instrumental del ordenamiento privado para la realización de funciones o la prestación de servicios públicos (o, lo que es peor, para eludir controles y garantías o para rebajar los derechos de sus beneficiarios a la categoría de simples expectativas). En ese sentido de colaboración o *partenariado* entre el sector público y el privado parece que se inscribe el art. 2.6 de la LO 1/2002 al establecer que «Las entidades públicas podrán ejercitar el derecho de asociación entre sí, o con particulares, como medida de fomento y apoyo, *siempre que lo hagan en igualdad de condiciones con éstos, al objeto de evitar una posición de dominio en el funcionamiento de la asociación*».

En todo caso, la utilización por las entidades públicas del Derecho común, bajo la supuesta mayor eficiencia y flexibilidad del ordenamiento privado —y la adopción de las formas jurídicas propias de las entidades sin fin de lucro difícilmente iba a ser una excepción en este sentido—, constituye una práctica habitual que, al margen de la crítica o adhesión que pueda suscitar, tiene su pertinente amparo legal, debiéndose señalar en lo que aquí nos interesa, que su personificación como fundaciones o asociaciones —como sujetos de derecho privado—, aun cuando pueda convenirse en que no las convierte en parte del *tercer sector*, va a situarlas, sin embargo, en el ámbito aplicativo de la Ley 49/2002, máxime si tenemos en cuenta que la intención última de dicha Ley es el encauzamiento de la iniciativa privada hacia la realización de actividades de interés general, *pero no necesariamente a través del «tercer sector» en exclusiva*, como lo evidencia la inclusión, por ejemplo, de determinados entes públicos como entidades beneficiarias del mecenazgo, o la regulación dentro del mismo de la deducción de los gastos realizados directamente por empresarios y profesionales en actividades de interés general.

1.2 Autonomía frente a los otros dos sectores

Consecuencia de la identificación del tercer sector como parte de la *sociedad civil*, ciertos análisis enfatizan la limitación de la intervención del Estado sobre las organizaciones que lo integran. Recuérdese que para determinados enfoques las funciones que cumplen las entidades del tercer sector no se reducen a la provisión de bienes y servicios, sino que entre ellas incluyen la de contribuir a la «governabilidad» y a la concreción del «interés general», cuya definición no quedaría monopolizada ni absorbida por el Estado.

En todo caso, esa autonomía no excluye su sometimiento a cierto control —distinto según el tipo de entidad de que se trate⁴¹— por parte de los poderes

OO.AA., o demás entidades del sector público estatal, así como aquellas cuyo patrimonio fundacional estuviera formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidas por las referidas entidades. Cfr. artículo 44 L50/2002.

⁴¹ Como distinto es también el grado de protección derivado de su ubicación sistemática en el Texto constitucional y de su contenido: así, por ejemplo, en el caso de las asociaciones,

públicos (v.gr., inscripción de la entidad en el correspondiente registro, depósito y rendición de cuentas, autorización de determinados actos, etc.), cuya problemática no corresponde ser tratada ahora, aunque conviene anotar que no fue históricamente pacífico, como lo evidencia la constitución «*a fe y conciencia*» de numerosas fundaciones⁴².

Hoy, superada la «excepcionalidad» que representaban las *fundaciones* en el marco de la legislación decimonónica⁴³, y felizmente finiquitada, asimismo, la sujeción político-policia a que, no sólo bajo el régimen franquista, sino también en los albores del primer liberalismo, quedaban sometidas las *asociaciones*⁴⁴ (por citar dos tipos emblemáticos de entidades no lucrativas), dicho control ha de contemplarse desde la óptica del cumplimiento de los fines de interés general y de la protección de terceros, sin olvidar la naturaleza de los derechos que respectivamente las amparan y los límites que de ellos se derivan.

Debe señalarse, no obstante, que aun coincidiendo en la autonomía del estado y del mercado, el planteamiento anterior encuentra, sin embargo, matices desde el enfoque de la economía social. Ha de tenerse en cuenta que desde esta perspectiva teórica, la función básica de las entidades del tercer sector es la de *producir bienes y servicios*. En ese sentido, el principio de «autonomía e independencia» a que se refiere la Declaración de la Alianza

la inscripción en el registro es declarativa, a los efectos de publicidad (art. 22.3 CE), mientras que en las fundaciones es constitutiva (art. 4 L50/2002); en el caso de estas últimas, el Protectorado —órgano que ejerce ciertas funciones de policía sobre las mismas—, debe autorizar determinados actos (v.gr., la autocontratación —art. 28 L50/2002—; la enajenación o gravamen de los bienes dotacionales y de los directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales: art. 21.1 L50/2002) o ser notificado de otros (así, la enajenación y gravamen de los restantes bienes en los términos del art. 21.3 L50/2002), debiendo rendir anualmente sus cuentas ante el mismo (art. 28 L50/2002); en el caso de las asociaciones, por el contrario, no se dan tales controles y sólo las declaradas de utilidad pública vienen obligadas a la rendición de cuentas y a la presentación de una memoria descriptiva de sus actividades ante el órgano encargo de verificar su constitución e inscripción en el Registro (art. 34.1 LO 1/2002), en correspondencia con los beneficios que dicha declaración comporta.

⁴² Vid, DEL CAMPO ARBULO, J.A., «Las Fundaciones a fe y conciencia en el Ordenamiento jurídico español». *La Ley*, 1995, tomo 2, pág. 1046 y ss.

⁴³ A dicha «excepcionalidad» se refiere GARCÍA DE ENTERRÍA, señalando que a la regla general prohibitiva que caracterizaría la filosofía desamortizadora y desvinculadora del s. XIX, sólo escaparían las fundaciones cuyas finalidades fueran benéficas, a las cuales, no obstante, se va a imponer, y exigir con rigor, una serie de requisitos (absoluta gratuidad de las prestaciones proporcionadas por la fundación, necesidad de tratarse de colectivos indeterminados, indigencia de los beneficiarios de dichas prestaciones, gratuidad de los cargos de patrono, conversión del patrimonio en láminas intransferibles de la deuda pública y rígido control por el Protectorado), que constituirían un «corsé ahogador», que la CE vendría a romper con acierto en su art. 34. Vid, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Constitución, Fundaciones y Sociedad Civil», *op. cit.*, p. 239-243.

⁴⁴ PAZ-ARES, C.: «La sociedad en general: caracterización del contrato de sociedad», en AAVV, *Curso de Derecho Mercantil I* (dirs. Rodrigo Uría y Aurelio Menéndez), edit. Civitas, Madrid, 1999, p. 432.

Cooperativa Internacional⁴⁵, en que se inspira, se corresponde, más bien, con la necesidad de garantizar el control de la cooperativa por parte de sus socios, impidiendo que los eventuales acuerdos con otras entidades, incluido el sector público, supongan una fractura de otra de las máximas establecidas en dicha Declaración: la gestión democrática de los socios (un socio, un voto).

1.3 Ausencia de fines lucrativos

Una tercera característica de las entidades que componen este sector es la ausencia de fin de lucro. Tanto desde el «enfoque de la economía social», en cuanto se presenta como alternativa a la empresa capitalista, postulando una forma más humanizada de economía en la que las decisiones dejan de venir gobernadas por el afán de rentabilizar el capital invertido, como desde el denominado «enfoque non-profit», que parte del principio de no distribución de beneficios y de la afectación de sus bienes y rentas al cumplimiento de fines de interés general, ambos planteamientos coinciden en *no responder al principio clásico de maximización del beneficio*.

Dicho criterio, por consiguiente, se erige en elemento de diferenciación del mercado, en cuanto que en él la búsqueda del beneficio es consustancial, si bien su valor como factor de distinción se ve reducido, en el caso de las entidades de la economía social, al intervenir éstas en la producción y distribución de bienes y servicios y no excluir la posibilidad de obtención una ganancia o ventaja patrimonial individualizable.

1.4 La trascendencia de los fines de interés general.

Otra de las características que se ha subrayado, desde distintos ámbitos, es la trascendencia de los fines de interés general a cuya satisfacción se dirigirían las entidades que integran este Tercer Sector, aunque también en este aspecto se presentan diferencias según el enfoque.

La importancia de dichos fines y de los valores que algunas de estas organizaciones van a encarnar serán capaces de concitar la ***adhesión desinteresada de voluntarios y cooperantes***, cuya presencia constituye, sin duda, otro de los rasgos distintivos frente a las entidades del sector lucrativo.

Sin embargo, más allá de tales rasgos (que, como hemos visto, en lo que no suponen una mera delimitación negativa *del tercer sector* —esto es, en cuanto se alejan de caracterizarlo por lo que no es: ni estado, ni mercado—, dejan asomar enseguida importantes diferencias sobre la comprensión de dicha realidad), resulta difícil establecer unas características comunes. Lo que no debe sorprendernos: la utilización de esta etiqueta supone situar bajo un

⁴⁵ «Declaración de Identidad Cooperativa», adoptada en Manchester el 23 de septiembre de 1995, por la II Asamblea General de la Alianza Cooperativa Internacional.

mismo techo organizaciones que ni tienen la misma estrategia ante los problemas sociales, ni comparten lógicas de funcionamiento, ni participan de los mismos presupuestos políticos, filosóficos y jurídicos, a pesar de la coincidencia —más aparente que real—, en determinados valores y objetivos. En este sentido, la contemplación del fenómeno, en buena medida, sigue siendo todavía residual, con la única diferencia de que lo que antes se despreciaba por su escasa relevancia económica, ahora, dada su creciente importancia, se coloca en otro compartimento en el que prácticamente se incluye todo lo que no encaja en el estado y en el mercado, con el objeto de dimensionarlo y analizar su comportamiento. Se habla así de un *concepto «operativo» de tercer sector* o de una *definición «ampliada» de economía social*, con cierta consciencia de que su caracterización como fenómeno unitario carece de otro sustento que el de escapar de la lógica institucional de los otros dos sectores y venir motivado como respuesta ante el fallo de los mecanismos tradicionales de provisión de bienestar, aunque esa distinta lógica y esa respuesta sean diferentes⁴⁶.

2. ALGUNAS NOTAS SOBRE EL ENFOQUE DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y EL DEL SECTOR NO LUCRATIVO.

Como se desprende de lo expuesto en el epígrafe anterior, dos son los enfoques teóricos desde los que se ha tratado de caracterizar este tercer sector: el *enfoque de la economía social* y el *enfoque NPO o del Sector No Lucrativo*. Uno y otro, traslucen dos estrategias distintas, *dos respuestas diferentes ante el fallo simultáneo del estado y del mercado*, en que, según la opinión más extendida, encontraría su origen este fenómeno.

No vamos a efectuar aquí, como se desprende de la rúbrica del apartado, un estudio pormenorizado, ni mucho menos, de ambos enfoques. Nuestra pretensión, como ya se dijo en la Introducción, consiste en contextualizar el régimen fiscal de la Ley 49/2002⁴⁷. Nos limitaremos, pues, a

⁴⁶ En análogo sentido, señalaba NIETO ALONSO que el término «Tercer Sector» trata de acentuar el carácter ambiguo que presentan aquellas figuras en las que resulta difícil establecer las pertinentes diferencias entre lo público y lo privado. Y, sobre todo, plantean la cuestión de cómo definir esas zonas de sombra donde todo un conjunto de actividades no caen realmente bajo ninguno de estos polos [en referencia, al Estado y al Mercado]. Como todas las categorías residuales —continuará la autora— abarca todo un conjunto de actividades heterogéneas, que solo tienen en común el no estar orientadas al beneficio económico ni por la búsqueda de una dimensión pública en sentido estricto. Aquí caben las actividades de las ONG, de las cooperativas, de los grupos de autoayuda, el voluntariado o las fundaciones». (NIETO ALONSO, Antonia: «Es el momento de las fundaciones», en *Tendencias legislativas y Tercer sector: los modelos español e italiano. Ponencias del Congreso Internacional. Santiago de Compostela 2-4 de octubre de 2003* (edición a cargo de M^a Paz García Rubio y Belén Trigo García). Servicio de Publicaciones e Intercambio Científico de la Universidad de Santiago de Compostela, 2005, pág. 68.

⁴⁷ Un estudio relativamente reciente, desde el Derecho Financiero y Tributario, puede verse en la obra colectiva *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social. Cooperativas, Mutuas, Sociedades Labores, Fundaciones, Asociaciones de Utilidad Pública, Centros*

examinar hasta qué punto éste se alinea con uno u otro planteamiento, o aspira, por el contrario, a una visión más integradora.

El enfoque NPO (*Non-profit Organizations*), o del Sector No Lucrativo, de origen anglosajón, se basa, esencialmente, en el *principio de no distribución de beneficios* y la afectación de sus bienes y rentas a los fines de interés general que han de constituir su objeto o finalidad. Se trata de un enfoque, heredero de las entidades de beneficencia privada, que encuentra su fundamento en el **altruismo**.

Por su parte, el denominado *enfoque de la economía social* (en lo sucesivo, EES), aborda la contemplación del tercer sector desde una perspectiva teórica que entronca con la tradición continental europea, de raíz francesa, basada en los principios del cooperativismo⁴⁸, delimitando un ámbito más amplio que el enfoque NPO, al integrar principalmente tres categorías de entidades: *cooperativas, mutualidades y asociaciones*, a las que en un esfuerzo conceptual se añaden las *fundaciones*⁴⁹.

La primera apreciación que cabe efectuar, es que las diferencias entre uno y otro no sólo se producen a la hora de entender determinados conceptos (como la ausencia de ánimo lucrativo) o en sus distintas estrategias (así, el EES se posicionará frente a las desigualdades generadas por el mercado, mientras que el enfoque NPO lo hará frente a la insensibilidad del Estado en la cobertura de determinados déficits), sino también en la forma en que unas y otras procuran la satisfacción del interés general.

En las entidades más emblemáticas de la economía social (mutuas, cooperativas) no se busca —o, mejor, no se busca sólo— la satisfacción de los intereses generales, sino la de los intereses y necesidades de los propios miembros o componentes de la entidad; esto es, se constituyen primariamente con la finalidad de satisfacer *intereses particulares*. Y si por «lucro» entendemos, en un sentido amplio, no sólo la búsqueda de una ganancia partible, sino también de cualquier ventaja patrimonializable (v.gr., la evitación de una pérdida, o el disfrute de bienes o servicios en condiciones más

Especiales de Empleo y Empresas de Inserción Social (dir. Calvo Ortega), Edit. Aranzadi, Navarra, 2005.

⁴⁸ Los principios cooperativos, recogidos en la «Declaración de Identidad Cooperativa», adoptada en Manchester el 23 de septiembre de 1995, por la II Asamblea General de la Alianza Cooperativa Internacional, son los siguientes: 1.- adhesión voluntaria y abierta; 2.- gestión democrática por parte de los socios; 4.- autonomía e independencia; 5.- educación, formación e información; 6.- cooperación entre cooperativas; y 7.- interés por la comunidad». Vid, www.ica.coop.

⁴⁹ Decimos *esfuerzo conceptual*, porque alguno de los principios en que se basa el EES, les resultan de difícil aplicación, como es el caso de la organización democrática y participativa, ya que, sin perjuicio del cambio de énfasis en el elemento organización, de que nos hacíamos eco más atrás, es la voluntad del fundador el criterio que rige su funcionamiento y actuación, en cuanto no resulten contrarios a los intereses generales o a la propia esencia de dichas entidades.

ventajosas que las del mercado), habríamos de llegar a la conclusión de que tampoco la ausencia de fin de lucro, tal como se entiende desde otras perspectivas, resulta ser un requisito predicable de las mismas.

Recuérdese, sin embargo, que en este enfoque la ausencia de fin de lucro se interpreta en el sentido de que ni el afán de sus promotores consiste en rentabilizar el capital invertido, ni la maximización del beneficio constituye el criterio rector de la entidad. La distribución de los excedentes no se produce en atención al capital, sino en atención al trabajo o los servicios que prestan o reciben; las decisiones tampoco se adoptan en función de los derechos de propiedad sobre la empresa (las acciones), sino de forma democrática y participativa (un hombre, un voto); ni éstas tienen lugar atendiendo al beneficio, sino incorporando otros valores a los que no resulta ajena la comunidad en la que se insertan (el «interés por la comunidad» es, como anotamos, uno de los principios del cooperativismo, en que este enfoque se apoya).

Pero dejando al margen las diferencias en la comprensión de la ausencia de propósito lucrativo, la principal peculiaridad de las entidades de economía social radica, a mi juicio, en que, a diferencia de la empresa capitalista, los intereses y necesidades que satisfacen y, sobre todo, *la forma y medida en que éstos se satisfacen*, no resultan ajenos al interés general.

En efecto, por un lado, ha de tenerse en cuenta que las iniciativas de constitución de dichas entidades surgen habitualmente como respuesta ante determinados fallos del mercado o del estado, de forma que los propios afectados pasan a convertirse en parte de la solución y no del problema. Así, puede decirse que al satisfacer el interés de sus componentes, dichas entidades, en puridad, contribuyen a cubrir *déficits que conciernen al interés general, en la medida en que, incidiendo en las condiciones de existencia de sus miembros, trascienden y escapan de sus posibilidades de actuación individual*. Caso paradigmático es la constitución de cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales, como fórmulas de autoempleo, pero no es difícil pensar en otros en los que los fallos del mercado impiden el acceso a ciertos bienes a precios asequibles a determinadas capas de la población (v.gr., el acceso al crédito, a la vivienda).

Por otro lado, incluso prescindiendo de que éstas suelen atender ciertos ámbitos donde las necesidades sociales se presentan con cierta agudeza (lo que supone que su actividad no es ordinariamente ajena al interés general), se ha de subrayar que los principios bajo los que operan conducen a éstas a producir una serie de efectos beneficiosos para el conjunto de la sociedad. Piénsese que al tratarse de iniciativas que parten de los propios afectados, suelen tratarse de entidades muy vinculadas al propio territorio, de manera que tienen una mayor propensión a reinvertir los beneficios en la propia comunidad, reducen las deseconomías, ofrecen una mayor resistencia a la deslocalización, y contribuyen, en suma, a la cohesión social.

En definitiva, **mutualismo** y **altruismo** son los dos ejes sobre los que pivotan uno y otro enfoques. A pesar de las diferencias que les separan, su

coincidencia en presentar el «tercer sector» como un espacio diferenciado y autónomo frente al Estado y al Mercado, y la función social que cumplen dichas entidades, cualquiera que sea la perspectiva desde la que se aborden, han animado a su contemplación unitaria, sobre todo, por parte de los poderes públicos, a la hora de confeccionar sus políticas⁵⁰.

En esa labor, se han ofrecido algunas definiciones que tratan de superar las distancias entre uno y enfoques.

Así, algunos autores, partiendo de la distinción entre una *categoría dominante* en el seno de la organización (la que posee el último poder de decisión) y una *categoría beneficiaria* (los que reciben los beneficios de la actividad), identifican las organizaciones de *interés general* como aquellas en las que los beneficiarios de su actividad son diferentes del grupo de personas que la controlan; mientras que las organizaciones de interés mutualístico serían aquellas en las que los beneficios de la actividad recaen en el mismo grupo de personas que las dirigen. A partir de dicha distinción terminan ofreciendo un concepto operativo de entidad de economía social comprensivo de los dos enfoques teóricos principales, afirmando que está constituida por un «conjunto de organizaciones microeconómicas privadas en el que quienes toman las decisiones y se benefician de sus resultados no son inversores capitalistas, al menos mayoritariamente»⁵¹.

Otros (CALVO ORTEGA), ya en el ámbito del Derecho Financiero, han definido la economía social como «una actividad de interés general realizada por sujetos empresariales a los que la ley limita sus facultades dominicales»⁵².

⁵⁰ En este sentido se inscribe el Comité Económico y Social de las CC.EE., que señala que «En su Comunicación, la Comisión utiliza el término “economía social” que abarca también las cooperativas y la mutualidades. En algunos países no existe ninguna diferencia entre las actividades económicas de las asociaciones y las de las cooperativas. (...). A pesar de las diferencias de terminología y de normas jurídicas, el Comité quiere subrayar los principios comunes que rigen la vida asociativa y la economía social que diferencian este sector de otro tipo de actividades. Los criterios fundamentales son su estructura democrática, su búsqueda del interés público y de sus miembros, o ambas cosas, y su ausencia de fines lucrativos. El presente dictamen se refiere únicamente a las asociaciones que responden a estos criterios de base (...). [Para el Comité Económico y social de las Comunidades Europeas, formarían parte de este sector tanto las asociaciones y fundaciones como las cooperativas y mutualidades]. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, «Dictamen sobre la Comunicación de la Comisión sobre “El fomento del papel de las asociaciones y fundaciones en Europa”», CES 118, de 28-29 de febrero de 1998.

⁵¹ Así, GUI, B. (*Il ruolo delle organizzazioni mutualistiche e senza scopo di lucro*. Boloni. Il Mulino, 1990). La referencia a esta interpretación la tomamos de Herrera Gómez, M.: «La especificidad organizativa del tercer sector: tipos y dinámicas», *op. cit.*, págs. 176-179, y de CHÁVEZ, R. y MONZÓN, J.L.: «La economía social y la política económica», *op. cit.*, a quienes corresponde el inciso entrecomillado.

⁵² Calvo Ortega, R.: «Entidades de Economía Social: Razones de una fiscalidad específica», en AA.VV., *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*. (dir. Calvo Ortega), Edit. Aranzadi, Navarra, 2005, pág. 33 y ss.

Debe aclararse que para este autor forman parte de la economía social las fundaciones, asociaciones, cooperativas y sociedades laborales⁵³.

No faltando, en fin, quienes han puesto su atención en la relación que eventualmente exista entre el capital y el beneficio (así, BAREA TEJEIRO⁵⁴)

⁵³ Esta definición, que presenta la ventaja de su simplicidad y de destacar algunas de las notas que caracterizan las entidades que integran, presenta, sin embargo, algunos inconvenientes; el principal, quizá, que resulta a la postre algo etérea, lo cual es lógico, puesto que, como venimos indicando, las entidades que compondrían este «tercer sector» obedecen a fundamentos bien diferentes, y la búsqueda de un concepto común que las agrupe implica una pérdida de precisión en la definición de su objeto. Así, *la restricción de facultades dominicales* resulta ciertamente una característica habitual en estas entidades frente a las entidades lucrativas, en las que resulta excepcional. No obstante, a mi juicio, lo que prestaría unidad al conjunto es que dichas restricciones tuvieran unos mismos principios causales que las justificaran, y lo cierto es que las restricciones que se imponen, por ejemplo, a las fundaciones, nada tienen que ver con las limitaciones impuestas a las cooperativas o a las sociedades laborales. Las restricciones obedecen a unos principios, y los principios en torno a los cuales se organizan dichas entidades, son diferentes.

En cuanto a la *naturaleza empresarial*, el primer inconveniente es el propio término «empresarial», ya en sí mismo ambiguo, cuanto más si se utiliza para calificar la actividad de unos sujetos (las entidades que el autor considera de economía social) que comprenden desde el ejercicio de explotaciones económicas ajenas a los intereses generales y desarrolladas con criterios de maximización del beneficio, hasta la prestación gratuita de bienes y servicios, pasando por la de «explotaciones asistenciales» donde la onerosidad de las prestaciones no significa en todos los casos la cobertura de los costes. Es cierto que el autor diferencia entre «*actividades administrativas*» (aquellas que sólo pueden ser realizadas por entes públicos), «*actividades de economía social*» (aquellas actividades de interés general realizadas por privados) y «*actividades privadas*» (que pueden ser llevadas a cabo por cualquiera de los sujetos que actúan en el campo jurídico). Pero, en verdad, las únicas actividades que sólo pueden ser realizadas por entes públicos, en sentido estricto, son las que implican ejercicio de autoridad; el resto, de uno u otro modo, aunque se trate de actividades de interés general, se ejercen, tanto por entes públicos, como por sujetos privados (y no sólo por entidades de economía social). Repárese en que no me refiero solamente a los supuestos de actividades publicadas en los que los privados actúan mediante concesión, sino a actividades tales como la educación, la sanidad o el transporte. Cuando menos, hubiera sido necesario diferenciar entre aquellos sujetos que tienen como «fin» servir ese interés público y los que tienen como «objeto» esas mismas actividades, pero cuyo «fin» es obtener un lucro.

Finalmente, en cuanto a las actividades de interés general, la clasificación que propone, basada, según indica, en los criterios que ofrecen las leyes (actividades que inciden directa e inmediatamente en los seres humanos; actividades importantes para la sociedad, pero que no tienen un carácter vital inmediato; y actividades de protección jurídica), si bien puede llegar a convenirse en que recoge actividades de interés general, presenta, a mi juicio, como problema principal, que el autor identifica interés general con interés público.

⁵⁴ Para dicho autor, «[c]uando exista una relación entre la propiedad del capital y el beneficio atribuido a ese capital, diremos que esa empresa no es de economía social. Cuando los principios de atribución del beneficio no estén ligados, de una manera directa, con la posesión del capital, diremos que esa empresa forma parte de la economía social. A mi entender, es este principio de no atribución del beneficio al que posee el capital, el que debería ser el parámetro fundamental para determinar cuándo una empresa debe estar incluida dentro de la economía social o incluida dentro de la economía capitalista. Este comportamiento afecta a la forma de distribución del beneficio, pero afecta también a la toma de decisiones, es decir, los dos criterios que el capital impone en las sociedades». BAREA TEJEIRO, José, «Constitución y nueva economía social». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y*

Ahora bien, con independencia de las definiciones y del alcance más o menos restringido o amplio que se adopte sobre lo que deba considerarse «tercer sector», debe advertirse a los efectos que aquí nos interesan, que la Ley 49/2002, como ya ocurriera con su antecesora, no establece un régimen fiscal común para cualesquiera entidades sin fin de lucro, sino exclusivamente para las que menciona en su art. 2º —o las asimiladas a las mismas en sus disposiciones adicionales— siempre que, cumpliendo los requisitos exigidos por aquélla, se acojan voluntariamente a dicho régimen fiscal. El resto de entidades no lucrativas no comprendidas en el ámbito de la Ley 49/2002 (o que no se acojan al régimen fiscal establecido por la misma), quedan extramuros de los beneficios e incentivos fiscales reconocidos por ésta, aunque podrán gozar, no obstante, de los que para cada tributo puedan estar previstos en su respectiva normativa reguladora.

En este sentido, la Ley 49/2002 se sitúa, a nuestro juicio, más en línea con el *enfoque NPO*, como lo evidencia el que queden fuera de su ámbito no sólo entidades como las sociedades laborales, las sociedades agrarias de transformación, o las sociedades de garantía recíproca —todas ellas susceptibles de subsumirse dentro del marco teórico de la *economía social*—, sino también las entidades más simbólicas y nucleares de dicho último enfoque: las cooperativas, las mutuas y las asociaciones no declaradas de utilidad pública. En definitiva, al margen de las concretas formas jurídicas que exige su artículo 2, el criterio adoptado por esta Ley —y ello explica la exclusión de dichas entidades— es el que caracteriza el *enfoque Non-profit*: la irrepartibilidad de los beneficios y la afección de los excedentes a la realización de sus fines de interés general, que, en cuanto a tal, no puede tener como beneficiarios sino a la sociedad en su conjunto o una colectividad genérica de personas; criterios éstos que no podrían ser normalmente cumplidos por las citadas entidades de economía social⁵⁵, en cuanto que admiten no ya la

Cooperativa, nº 47, extraordinario, noviembre 2003, pp. 137-148. El fragmento reproducido es de la pág. 142.

⁵⁵ Decimos «normalmente», porque puede darse el caso de entidades pertenecientes a alguna de las citadas categorías que sí los cumplan. Piénsese, por ejemplo, en asociaciones que a pesar de no estar declaradas de utilidad pública satisfagan dichos criterios, o en las cooperativas a que se refiere la DA 1ª de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (BOE núm. 170, de 17 de julio). Dicha disposición establece: «Podrán ser calificadas como *sociedades cooperativas sin ánimo de lucro* las que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como las que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social y en sus Estatutos recojan expresamente: a) Que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios. b) Las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas. c) El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones. d) Las retribuciones de los socios trabajadores o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150 por 100 de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector».

obtención, sino la distribución de ganancias —aunque se produzca dentro de determinados límites—, o el disfrute de ventajas patrimoniales individualizables⁵⁶.

IV. EL AUGE DEL «TERCER SECTOR»

Aun cuando podría decirse que las entidades no lucrativas, como mecanismos de solidaridad ante determinados riesgos sociales, han existido siempre⁵⁷, su auge, su propia concepción como una realidad o sector diferenciado del estado y del mercado, comienza, no casualmente, con la crisis

⁵⁶ Para MARTÍN PASCUAL, sin embargo, el régimen especial que dicha Ley establece comparte rasgos de ambos enfoques, aunque reconoce que existe un cierto predominio del enfoque NPO. En opinión de dicha autora, si bien la Ley 49/2002 consagra como requisito esencial el principio de no distribución de beneficios, propio del enfoque NPO, admite, en cambio, la posibilidad de que puedan realizar actividades de mercado, lo que para dicha autora constituye un aspecto que el enfoque NPO niega, siendo, en cambio, característico de la Economía Social, en el que se da prioridad a la satisfacción de las necesidades públicas, siendo irrelevante que puedan realizar actividades de mercado (cfr. MARTÍN PASCUAL, Clotilde: *El Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, IEF, Madrid, 2003, págs. 18 y 30). Aunque es cierto que la Ley 49/2002 contiene algunas modulaciones a los criterios del enfoque *Non-Profit*, debe recordarse, no obstante, que la admisibilidad de que las ESFL desarrollen explotaciones económicas sólo se produce, cuando son ajenas a su fin, por vía de excepción, aunque ésta sea generosa. La regla general en este aspecto es que las ESFL no puede desarrollar explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Y, por otro lado, en cuanto a las explotaciones económicas que realicen *en cumplimiento de su fin*, éstas, en mi opinión, no pueden estar presididas por el criterio de la *maximización del beneficio* propio de las entidades lucrativas, entre otras razones, porque la propia dinámica que se sigue indefectiblemente de la lógica del mercado, restringiría injustificadamente el ámbito de los posibles beneficiarios, con infracción de lo dispuesto en el art. 26 de la Ley 50/2002 para las fundaciones y en el art. 32.1 b) de la LO 1/2002 para las asociaciones de utilidad pública. No obstante, sobre el tema nos detendremos posteriormente en el Capítulo II a que remitimos.

⁵⁷ En este sentido, resulta elocuente el dato que apuntan PÉREZ-DÍAZ, V. y LÓPEZ NOVO, J.P., en *El Tercer Sector...*, *op. cit.*, pág. 90, siguiendo a ÁLVAREZ URÍA, F. («Los visitantes del pobre. Caridad, economía social y asistencia en la España del siglo XIX», en *Seminario de Historia de la Acción Social, De la Beneficencia al Bienestar Social*, Madrid, Siglo XXI, 1986), de que «el censo [del año] 1797 contabilizó 39.000 establecimientos asistenciales en España». No obstante, advierten dichos autores de la falacia del «*presentismo*» (a saber, reconstruir el pasado como una versión literal del presente), en que se incurriría de considerar la beneficencia eclesíástica del Antiguo Régimen como un *tercer sector social*. Contrarios a esta opinión, en el sentido de que supone una simplificación del verdadero origen del Tercer Sector, ÁLVAREZ DE MON, S. et alii, *El Tercer Sector: Retos y propuestas para el próximo milenio ... op. cit.* págs. 39-40. Para estos últimos autores, establecer como punto de arranque una determinada situación histórica, como consecuencia, entre otros factores, del fuerte aumento de la actividad voluntaria organizada, obviando sus raíces históricas profundas (v.gr., en el caso de España, el protagonismo de la Iglesia), supone plantear en términos inadecuados el debate, contribuyendo a enfatizar indebidamente el carácter subsidiario del Tercer Sector ante las ineficiencias del Estado. A su juicio, «El Estado es subsidiario de la acción civil y no al revés. Éste debe ejercer funciones de suplencia y no de protagonismo».

de la estrategia keynesiana⁵⁸ y la subsiguiente «revancha del mercado»⁵⁹, que se hace especialmente visible durante los años ochenta⁶⁰.

⁵⁸ Nótese que hablamos de «crisis de la estrategia keynesiana» y no de «crisis del Estado del bienestar», ni mucho menos de «crisis del Estado social y democrático de derecho», porque, por un lado, como es sabido, dichas expresiones —pese a su, a veces, habitual uso indistinto—, no son en modo alguno equivalentes. Y, por otro, porque, a mi juicio, los valores de justicia que el Estado social representa, siguen plenamente vigentes: lo que ha entrado en crisis o, si se prefiere, lo que, en su caso, habría fracasado —si es que se admite esa premisa— es una determinada teoría económica. En este mismo sentido, FABRA VALLS, M. («Solidaridad y Derecho Financiero en una sociedad neocompetitiva» *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* nº 120, octubre/diciembre 2003, pág. 629), quien señala que «a pesar de los evidentes cambios producidos en el orden económico y social no nos encontramos realmente ante una verdadera crisis del Estado social. [...] Porque los elementos estructurales del sistema social —integrados por el valor de solidaridad y por el respeto a la dignidad humana mediante una implicación colectiva en la satisfacción de las necesidades sociales básicas— no se ven cuestionados, al menos mayoritariamente. Se han producido, tan sólo, modificaciones en el “entorno” que se traducen en una “transformación” del sistema».

⁵⁹ La expresión la tomamos de BARQUERO ESTEVAN, J.M., en *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, pág. 26; donde puede verse una reseña de las corrientes de la crítica neoconservadora al estado de bienestar keynesiano.

⁶⁰ En puridad, la ruptura con la concepción bisectorial comienza a fraguarse en la década anterior y vendría favorecida por la aparición en escena de las teorías «neocorporatistas» en la medida en que resaltaban el papel de las asociaciones de intereses en la «governabilidad» de las sociedades occidentales; papel que sería retomado y reformulado *críticamente* por la *teoría de la sociedad civil*, entroncada con la tradición del pensamiento liberal iniciada por autores como Adam Ferguson, Adam Smith o David Hume, constituyendo otro de los soportes teóricos que sirven de sustento teórico al tercer sector. (Vid, PÉREZ-DÍAZ, V. y LÓPEZ NOVO, J.P., *El Tercer Sector Social ...*, op. cit., págs. 31-32). El «neocorporatismo» o «corporatismo» (expresión utilizada para diferenciarlo del término «corporativismo», que posee unas evidentes connotaciones ideológicas vinculadas a los regímenes autoritarios de corte fascista), (re)surge, como se ha dicho, durante la década de los setenta como supuesto paradigma alternativo al «pluralismo», en el contexto de la recesión y la crisis económica, que urgía a la búsqueda de soluciones concertadas a la vista de los problemas de «governabilidad», «sobrecarga de las democracias», etc., ante los cuales, las soluciones *corporatistas* pretendían garantizar la estabilidad y la negociación de la salida a la crisis, frente al aparente fracaso de los agentes tradicionales de intermediación y generación de la voluntad política, especialmente los partidos políticos. El «corporatismo» sería definido por SCHMITTER, uno de sus principales teóricos, como «sistema de representación de intereses en el cual las unidades constitutivas están organizadas en un número limitado de categorías singulares, obligatorias, no competitivas, jerárquicamente ordenadas y funcionalmente diferenciadas, reconocidas o autorizadas por el estado, y a las que se ha otorgado un monopolio deliberado de representación dentro de sus respectivas categorías, a cambio de observar ciertos controles en la selección de líderes y en la articulación de las demandas y apoyos» (SCHMITTER, P.C., «Still the Century of Corporatism?», *The Reviews of Politics*, vol. 36, 1, enero 1974. La cita la tomamos de SÁNZ MENÉNDEZ, Luis: «El corporatismo en las sociedades industriales avanzadas: veinte años de debates sobre intermediación de intereses y políticas públicas», *Zona Abierta*, nº 67/68, Instituto de Estudios Sociales Avanzados, Documento de Trabajo 94-07, Madrid, abril 1994, p. 28). Posteriormente, LEHMBRUCH anotaría también que el corporativismo no es sólo un modelo de articulación de intereses sino una fórmula institucionalizada de toma de decisiones donde los intereses sectoriales organizados casi inevitablemente llegan a ser los principales actores del proceso político. Cfr., GONZALO, E. y REQUEJO, F.: «Democracia: Las razones de un sueño que genera monstruos», en *Diez palabras clave en Filosofía Política* (Dir.: Adela CORTINA), Edit. Verbo Divino, Estella (Navarra), 1998, págs. 64-65; y SÁNZ MENÉNDEZ, Luis: «El corporatismo

En efecto, las corrientes neoliberalizadoras que materializaron las políticas del *thatcherismo* y el *reaganismo* en los países anglosajones (pero de la que ni siquiera estados con una fuerte tradición *igualitarista*, como los países nórdicos, quedaron totalmente inmunes⁶¹), marcaron en ese sentido un punto de inflexión, haciendo (re)surgir los mecanismos de solidaridad de la sociedad civil, ante los fallos del mercado, los recortes sociales y las nulas o insuficientes respuestas de ambos sectores, tanto frente a los «viejos problemas» (desempleo, exclusión social...), como frente a las «nuevas demandas» (ecologismo, feminismo, atención personalizada, desarrollo comunitario...), que escapaban al generalismo y homogeneidad propios del modelo de bienestar keynesiano.

Cimentada sobre la benéfica interacción del estado y del mercado, la concepción keynesiana que había dominado el panorama económico desde la 2ª Guerra Mundial, pivotaba sobre dos ejes: por un lado, un sector privado —identificado con el mercado—, que generaba riqueza, pero que la distribuía de forma desigual y sufría oscilaciones cíclicas, requiriendo en ambos casos su corrección, tanto para no incurrir en crisis como las padecidas durante los años treinta, como para evitar la *huida hacia los totalitarismos*⁶²; y, por otro, un sector público —el Estado—, que, a diferencia del Estado liberal abstencionista, no se limita a la creación de las condiciones jurídicas ambientales del mercado, dejando que éste se autorregule conforme a sus propias leyes inmanentes, sino que se vuelca activamente en la consecución y orientación del proceso económico hacia el crecimiento constante, extrayendo recursos del mercado y redistribuyéndolos con criterios sociales. En esta *concepción bisectorial* basada, pues, en la capacidad del estado para gobernar el mercado y para compensar los déficits sociales y los desequilibrios distributivos originados por aquél, apenas hay lugar para el «*tercer sector*», que se concibe, en todo caso,

en las sociedades industriales avanzadas ...», *op. cit.*, p. 36. Vid, también, PÉREZ-DÍAZ, V.: *La primacía de la sociedad civil*, Alianza editorial, 2ª reimpresión, Madrid, 2003, pág. 119 y ss, y PÉREZ-DÍAZ, V. y LÓPEZ NOVO, J.P., *El Tercer Sector Social ...*, *op. cit.*, págs. 31-32.

⁶¹ Aunque, ciertamente, con una intensidad y diversidad de matices nada despreciable.

⁶² Así, BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, pág. 20, quien señala que la necesidad de superar una serie de problemas que resultaban irresolubles en el marco del Estado liberal (paro, tensión en la lucha de clases, huida de los totalitarismos ...) y el desarrollo cultural y tecnológico fueron las dos condiciones históricas que determinaron el tránsito al Estado social. En el mismo sentido GARCÍA PELAYO, M. (*Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Editorial, Madrid, 1985), para quien la transformación del Estado liberal en Estado social era una cuestión de subsistencia del propio Estado, que se veía urgido a regular permanentemente el sistema social y a controlar su ambiente socioeconómico. Tal planteamiento, señala este último autor, ya había sido apuntado, en 1850, por LORENZ VON STEIN, precursor de la idea de Estado social, aunque «partiendo de supuestos hegelianos y de la neta distinción (aunque no separación) entre el Estado y la sociedad», y, más tarde, por HERMANN HELLER, a quien atribuye la formulación de dicho concepto, el cual al enfrentarse con la crisis de la democracia y del Estado de Derecho consideraba que el «sólo el Estado Social de Derecho puede ser una alternativa válida frente a la anarquía económica y frente a la dictadura fascista». GARCÍA PELAYO, M. (*Las transformaciones ...*, *op. cit.*, págs. 14 y ss.).

como algo marginal⁶³. Pero la revolución tecnológica, la globalización y el cambio en el paradigma productivo, entre otros factores, a que ya nos referimos anteriormente, han supuesto que el Estado no solo se vea superado por las crecientes y variadas demandas sociales, sino, incluso, que resulte incapaz de mantener los niveles de protección alcanzados.

No se trata, sin más, de un problema de crecimiento excesivo del gasto público —que también— sino de que, como pone de manifiesto ESPING-ANDERSEN⁶⁴, la insuficiencia de recursos para cubrir las necesidades sociales viene determinada porque *la estructura de riesgos sobre la que se asentaba el estado del bienestar ha cambiado radicalmente*: la incorporación de la mujer al trabajo, la inestabilidad familiar, la extensión de nuevas formas de familia, las bajas tasas de natalidad, y el envejecimiento de la población, entre otros factores⁶⁵, han transformado e intensificado los riesgos de pobreza y exclusión, a la par que provocado una creciente «desfamiliarización» de su cobertura, fundamentalmente de ciertos servicios personales (atención a la infancia, a las personas mayores, a los discapacitados...), y, consecuentemente, un incremento de la demanda social de dichos servicios (residencias, centros de atención diurna, asistencia domiciliaria, guarderías, servicios de orientación, ocupación productiva del tiempo libre ...), que tampoco el mercado es capaz de atender, entre otras razones, porque la productividad del sector servicios es manifiestamente menor que en los otros, de forma que manteniéndose los costes salariales a la altura del resto de sectores, el precio de dichos servicios resulta inaccesible para amplios grupos, que quedan excluidos⁶⁶.

⁶³ Así, PÉREZ-DÍAZ, V. y LÓPEZ NOVO, J.P., *El Tercer Sector ...*, op. cit., pág. 27 y ss. Para CHAVES y MONZÓN ese enfoque neoclásico-keynesiano, basado en la existencia de sólo dos sectores institucionales, se ha evidenciado como demasiado simplista, «*en primer lugar, porque significativos problemas sociales y económicos se han encontrado sin respuesta satisfactoria por parte del binomio sector capitalista-sector público (...) [y, en] segundo lugar [porque] históricamente un amplio número de entidades, que no encajan en la lógica de los anteriores sectores institucionales, (...) han ocupado un significativo espacio en el sistema económico mejorando su funcionamiento, aliviando tensiones y problemas y generando nuevas oportunidades a la sociedad, a la vez que este tercer sector, al ser portador de determinados valores, que confieren primacía al ser humano y a lo social frente al mercado y al capital, se ha alzado como un vector clave dirigido a imprimir otro modelo de desarrollo y estilo de vida a la Humanidad*». [CHAVES, R. y MONZÓN, J.L.: «La Economía Social y la Política Económica», op. cit., pág. 15-16].

⁶⁴ Cfr. ESPING-ANDERSEN, Gøsta: *Fundamentos sociales de las economías postindustriales*, Edit. Ariel, Barcelona, 2000, pág.14.

⁶⁵ No es necesario, por evidente, que me refiera ahora a la crisis sanitarias que, como consecuencia del mundo globalizado en que actualmente vivimos, amenazan a todos los países, tal como ha puesto tristemente de relieve la pandemia que nos azota.

⁶⁶ Como indican PÉREZ-DÍAZ, V. y LÓPEZ NOVO, J.P. (*El Tercer Sector...*, op. cit., pág.55), «el mercado tiene menos dificultades que el estado para proveer una respuesta a necesidades sociales idiosincrásicas y locales, pero la formación de una oferta de mercado de servicios sociales asistenciales depende de la existencia de una demanda capaz de adquirir esos servicios a precios de mercado. Como estos servicios son servicios personales intensivos en trabajo profesional y no se prestan a la estandarización ni a la obtención de economías de

En definitiva, aunque indudablemente existan también otros factores institucionales y culturales que puedan explicar su auge y sus diferencias de desarrollo entre los distintos países, debe destacarse que en el espectacular florecimiento del «*tercer sector*» late la respuesta de la sociedad civil ante el fallo simultáneo del mercado y del estado⁶⁷ en la provisión de ciertos bienes y servicios de interés general.

Sin embargo, debemos advertir que la idea de *tercer sector* repudia una visión según la cual las entidades que lo integran quedan reducidas a un papel residual y subalterno, enderezado a la corrección de los fallos del mercado y del estado, aunque ésa sea probablemente todavía, la concepción imperante. Dichas entidades, sin renunciar a su *naturaleza privada*, aspiran a asumir *responsabilidades públicas*⁶⁸, tanto en orden a la provisión de servicios de interés general como en punto a la participación en la toma de decisiones políticas, contribuyendo a la gobernabilidad y llevando a cabo iniciativas que, aún en el ámbito económico, las diferencian del mercado por la plasmación de valores como los de solidaridad, ausencia de fin de lucro, servicio a la comunidad, adhesión voluntaria y abierta, participación equitativa o gestión democrática⁶⁹.

escala, sus precios son inevitablemente altos y esto limita drásticamente el tamaño de la demanda y de la oferta resultantes».

⁶⁷ A la que ESPING-ANDERSEN añade también la familia (ESPING-ANDERSEN, G.: *Fundamentos sociales...*, *op. cit.*, págs. 22, 53-54.

⁶⁸ Lo que no sólo lleva implícita una rotunda negación del «*monopolio*» del Estado en la definición y satisfacción del interés general (abonando la idea de que el *sector no lucrativo* se sitúa *junto* al Estado en ese cometido), sino, también, en sus expresiones más decididas, la reivindicación de la devolución a la *sociedad civil* de ciertas funciones que habrían sido «*detentadas*» por éste, y la afirmación del papel subsidiario del Estado ante a la *autonomía de la voluntad*. En este sentido, señala HERRERA MOLINA, M.A. (*La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, julio 2000, pág. 7) que «*El Estado y las demás Instituciones Públicas no poseen el monopolio del interés general, sino que, conforme al principio de subsidiariedad, han de procurar que la sociedad esté en condiciones de alcanzar por sí misma la cobertura de una gran parte de esos intereses*», añadiendo críticamente: «*Los cuerpos de funcionarios han ido creciendo y especializándose hasta constituir una auténtica casta dentro del Estado, es decir, una maquinaria organizativa, técnica y burocrática que ha llegado a controlar y gobernar la sociedad. La soberanía ha pasado a pertenecer al Estado y éste se ha adueñado de aquella para detentar —retener uno sin derecho lo que no le pertenece— el poder, organizar legislativamente la sociedad, redistribuir la riqueza y controlar la economía, e imponer una fuerza coactiva que mantuviera todo en funcionamiento. Posteriormente, el Estado ha pasado a ser también, dueño de las instituciones educativas y asistenciales, y ha asumido la tarea de benefactor y tutelador, para dispensar a todos el bienestar. (...) “De este modo, lo público ha pasado a ser lo estatal. En estas condiciones, el ideal de la democracia se ve grandemente distorsionado”*». [*Ibidem*, pág. 21. El texto entrecomillado es de YEPES STORK, según señala el autor en la nota 39].

⁶⁹ En este sentido, se afirma desde las propias instancias de la Comunidad Europea que «*Algunas formas de organización socioeconómica (cooperativas, asociaciones, mutuas y fundaciones) designadas normalmente con los términos genéricos de “economía social”, “tercer sector” o “tercer sistema” comparten, entre otros principios, la ausencia de fines lucrativos, la independencia de los sectores público y privado y la búsqueda de una forma organizativa más participativa, así como una actitud de servicio a la comunidad. Algunas tratan de atender las*

Así pues, la emergencia del *tercer sector* ha de situarse en el contexto de un doble proceso: de *repliegue del estado* y de *reconstitución de la sociedad civil*, la cual deja de identificarse esencialmente con el mercado, dando lugar a un espacio que pretende caracterizarse por *socializar lo privado sin estatalizarlo*.⁷⁰

Como señala el Tribunal Constitucional en su Sentencia 18/1984, de 7 de febrero (Fj. 3), «... es propio del Estado social de Derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general [...] La configuración del Estado como social y democrático de Derecho, viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad».

Todo ello, ciertamente, contribuye a acentuar el desdibujamiento, la borrosidad de los contornos con que bajo el prisma liberal aparecían dibujadas las esferas pública y privada, cuya nitidez ya había sido puesta en solfa con el advenimiento del Estado Social. No es, pues, de extrañar que, ante esa dualidad privada-pública de las entidades del tercer sector⁷¹, la aplicación de ciertas construcciones dogmáticas, en buena medida procedentes de esa concepción bipolar (mercado-estado), se torne problemática cuando se intenta encajar en ese molde a las entidades no lucrativas⁷². Aspectos como el concepto de fin de lucro, habitualmente ligado al ejercicio de actividades

necesidades que no cubren los servicios públicos o el mercado, labor para la que participan en distintas actividades económicas y contratan personal» COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, Comunicación sobre «Actuación local a favor del empleo. Una dimensión local para la Estrategia Europea de Empleo». COM(2000) 196 final, de 7.04.2000. No obstante, es necesario recordar que la propia presencia de todos y cada uno de dichos valores, su entendimiento, incluso el alcance de las *funciones* que vienen llamadas a desempeñar, varían sustancialmente según el enfoque teórico desde el que se parta. Vid, lo expuesto en el apartado anterior.

⁷⁰ La expresión la tomamos parcialmente de PÉREZ-DÍAZ, y LÓPEZ NOVO, que hablan de «*socialización fructífera de lo privado*», (*El Tercer Sector...*, op. cit, pág. 78). Aunque la expresión resulta muy acertada para describir el fenómeno, nos parecía necesario, sin embargo, recoger una referencia expresa a la *desestatalización*.

⁷¹ «*Privadas*» en cuanto a su naturaleza, «*públicas*» en cuanto a sus fines.

⁷² En este sentido (aunque desde presupuestos distintos a los que se mantienen en este trabajo), HERRERA MOLINA, Miguel Ángel: *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, julio 2000, págs. 32-36. Para dicho autor, que mantiene la tesis de que las fundaciones carecen de capacidad económica susceptible de someterse a gravamen, la improcedencia de aplicar a dichas entidades el mismo tratamiento fiscal que a las sociedades mercantiles se evidencia, entre otras consideraciones, en el propio concepto de «*resultado*», trasunto contable del de «*renta*», que posee una connotación y una finalidad claramente distintas en uno y otro casos: en una actividad empresarial dicho concepto ofrece una idea de la rentabilidad de la inversión aportada por los propietarios, mientras en las actividades no lucrativas se limita a informar sobre la autogeneración de recursos para el cumplimiento de sus fines a través del ahorro producido, lo que le lleva a afirmar que «*la insensibilidad de la LIS ante ese hecho lesiona los principios de justicia y capacidad económica*» (*Ibidem*, pág. 33).

económicas (y cuyo entendimiento ha evolucionado desde posiciones en que su ausencia se concebía prácticamente como sinónimo de gratuidad en la prestación de bienes y servicios, hasta tesis como las mantenidas por ciertos enfoques, que terminan estirando el concepto hasta permitir, incluso, el reparto de beneficios —dentro de ciertos límites establecidos por el legislador—, siempre que dichas entidades no se hayan constituido con el fin primordial de repartir las ganancias⁷³), o los intentos por encasillar a las entidades del tercer sector en un pretendido espacio no concurrencial (piénsese, en este sentido, en la exigencia —o, si se prefiere, en la forma de entender el requisito— de que no generasen competencia desleal, contenida en la redacción inicial de la anterior Ley 30/1994)⁷⁴, evidencian las dificultades y contradicciones en la comprensión del papel que dichas entidades desempeñan.

En definitiva, y para no alargarnos más, la idea que trata de transmitirse es que nos encontramos inmersos en un inconcluso proceso de transformación del *sistema* de bienestar⁷⁵, que incapaz de sostenerse sobre las espaldas del sólo Estado (pero ante la necesidad de preservar la idea de solidaridad y el respeto a la dignidad humana, sobre las que reposa el propio orden

⁷³ Nos estamos refiriendo en este último caso al *enfoque de la economía social* y, particularmente, a las cooperativas, en cuyos principios se apoya. El distinto entendimiento del concepto de ausencia de fin lucrativo es, precisamente, uno de los aspectos que, como se indicaba en el texto, separan a las dos concepciones desde las que se ha contemplado este nuevo sector.

⁷⁴ Aludimos a la interpretación que mantuvo la AEAT. Vid, GASCON CATALAN, J.: «Actuaciones del Dpto. de Gestión Tributaria para el reconocimiento de los beneficios fiscales», en *Las Fundaciones: su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, OLMOS VICENTE, I. (dir.), Fundación Univ. San Pablo CEU-Dykinson, Madrid, 1998, págs. 238 y ss. Sobre el tema volveremos en el texto al hablar de los requisitos establecidos por la nueva Ley 49/2002.

⁷⁵ Aunque cuando desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario, nos importa esencialmente el papel del Estado, en tanto en cuanto nos corresponde ocuparnos de cómo a través de la ordenación de su actividad financiera se realiza la idea de justicia ínsita en nuestro Ordenamiento, a los efectos que ahora nos interesan debe matizarse que el Estado no es, ni ha sido nunca, de forma absoluta, el *único* «agente del bienestar», ni siquiera en pleno auge de las políticas keynesianas (otra cosa, es su importancia relativa). De ahí que en el texto nos hayamos referido al «*sistema de bienestar*». En el mismo sentido, en el ámbito de las ciencias económicas y sociales, otros autores se refieren a los «*regímenes del bienestar*», definiéndolos como «*la forma conjunta e interdependiente en que se produce y distribuye el bienestar por parte del estado, el mercado y la familia*» (ESPING-ANDERSEN, Gøsta: *Fundamentos sociales...*, op. cit., pág. 52, quien, en nota al pie, añade, asimismo, a las entidades del *tercer sector* (aunque, finalmente, termine considerando que «*cuando el papel de estas asociaciones deja de ser meramente marginal es porque están subvencionadas por el estado, es decir, son organismos de asistencia semipúblicos*». *Ibidem*, pág. 54). En definitiva, lo que pretendo enfatizar es que, al margen de los fallos de Estado, son precisamente las profundas transformaciones experimentadas por los otros pilares del bienestar: la familia y el sistema de producción (mercado) y, por consiguiente, la radical mutación de los riesgos típicos inherentes a ambos —que, otrora, bajo presupuestos distintos a los actuales, habían permitido su colectivización y asunción por el Estado—, las que se encuentran en la raíz de la *crisis* de los *regímenes del bienestar* (en este sentido, ESPING-ANDERSEN, *Fundamentos sociales...*, op. cit.), así como en el surgimiento de mecanismos de solidaridad organizados desde la propia *sociedad civil*, ante la inhibición, en muchos casos, del Estado en la implicación colectiva de su cobertura.

constitucional y la convivencia pacífica), está concitando la *corresponsabilidad de la sociedad civil* en la procura de ese bienestar (en la que se inscribe el surgimiento del *tercer sector*) y provocando, en suma, un replanteamiento tanto del papel del *estado* (que de *estado provisor* va pasando a *estado garante*⁷⁶), como de la sociedad civil, tanto en lo que concierne al *sector no lucrativo* y la *familia*, como al *mercado* (donde se comienza a hablar con creciente insistencia de la «*responsabilidad social de las empresas*»⁷⁷).

⁷⁶ Bajo distintas expresiones (*estado promotor, estado regulador-controlador, estado neopolicial* ...) los autores, con mayor o menor complacencia, con mayor o menor tono crítico, manifiestan la misma idea: su adelgazamiento, la entrega al mercado de funciones, antaño consideradas públicas y prestadas directamente por el Estado, que, sin cuestionar, no obstante, la responsabilidad última de éste en la consecución de los fines que con ellas se perseguía, pasan a privatizarse conservando el Estado un papel regulador, garante.

⁷⁷ La concepción tradicional de la empresa ha venido considerando que el objetivo esencial de ésta consiste en maximizar la riqueza conjunta de todos aquellos que posean los derechos de propiedad sobre los bienes de que dispone. Sin embargo, aunque la idea no es nueva y puede entroncarse con las corrientes institucionalistas muy anteriores, surgidas en el primer tercio del pasado siglo, lo cierto es que, muy especialmente en las últimas dos décadas, ha cobrando fuerza renovada el planteamiento de que aquel principio —la maximización del beneficio para los propietarios— encuentra su limitación en la existencia de otros grupos de interés (*stakeholders*) con influencia en la empresa y con objetivos distintos de quienes poseen el capital. La pérdida de vigencia de la figura del empresario como propietario y director supremo, la aparición de unos dirigentes profesionalizados que pasan a gobernar los destinos empresariales sin ostentar necesariamente participación alguna en su capital, y la consiguiente separación entre propiedad y dirección, con intereses no coincidentes, son elementos que, entre otros factores, han venido abonando la tesis de que los objetivos de la empresa son «*el resultado de un proceso de negociación y ajuste entre los distintos grupos participantes, de forma que todos ellos consideren cumplidos sus objetivos particulares, al menos a un nivel de suficiencia*» (Cfr., NAVAS LÓPEZ, J.E. y GUERRAS MARTÍN, L.A.: *La Dirección Estratégica de la Empresa. Teoría y aplicaciones*. Biblioteca Civitas Economía y Empresa, Madrid, 2002, págs. 65-67). Bajo esa perspectiva, la asunción de objetivos distintos de la maximización del beneficio, esto es, la identificación de distintos grupos de interés y de sus objetivos, y la valoración de su importancia para el éxito del proyecto empresarial, han permitido abrir paso al nuevo concepto a que se alude en el texto: la «*responsabilidad social de la empresa*». En un primer acercamiento, dicho concepto hace referencia al propósito de atenuar voluntariamente las externalidades negativas (esto es, la autocorrección por el mercado de sus propios fallos, comenzando por la falta de transparencia y las asimetrías de la información) más allá de las imposiciones que resultan de las distintas legislaciones nacionales o internacionales, tomando en consideración todos los intereses implicados (socios, accionistas, trabajadores, clientes, proveedores, comunidades locales ...), su incidencia medioambiental y social en el entorno, y el ajustamiento a unos valores éticos (v.gr., respeto a los derechos humanos). Así, se ha definido dicha responsabilidad social como la «*medida en que las actividades de una organización protegen a la sociedad y la mejoran más allá de la requerida para servir a los intereses legales, económicos o técnicos de la organización*» (La cita es de CERTO, S.C. y PETER, J.P.: *Dirección estratégica*, Irwin, Madrid, 1996, nosotros la tomamos de NAVAS LÓPEZ, J.E. y GUERRAS MARTÍN, L.A.: *La Dirección Estratégica...*, *op. cit.*, pág. 100). El concepto se sitúa, pues, en línea con dos corrientes de pensamiento: la ética discursiva aplicada a la economía y a la empresa, y el llamado «*stakeholder capitalism*» o «*capitalismo de los afectados*». (Cfr. Adela CORTINA, *Ciudadanos del Mundo. Hacia una teoría de la ciudadanía*. Alianza Editorial, Madrid, 2ª reimpresión, 2001, págs. 99-114). La empresa deja de ser entendida como un mecanismo enderezado a la maximización del beneficio para pasar a concebirse como un grupo humano, una organización dotada de una cultura —a saber, unos valores y creencias compartidas—, que se propone satisfacer con calidad las necesidades de los distintos grupos afectados por su actividad, a través de la obtención de un beneficio que puede consistir tanto en bienes

tangibles como intangibles. El mercado, la competencia y el beneficio, según esta concepción, constituyen instrumentos idóneos para alcanzar una meta —no la meta misma— que consistiría en la satisfacción de los intereses de dichos grupos de afectados. En definitiva, el concepto de empresa que se maneja desde esta posición (en la pura teoría, porque evidentemente no todos los grupos poseen ni la misma información, ni el mismo poder, ni la misma libertad para participar), se aproxima enormemente a los planteamientos del *tercer sector*, particularmente en su versión o *enfoque de la economía social*, en la medida en que el afán de lucro deja de constituir el eje, la razón de ser última de la empresa o, al menos, se coloca a la misma altura que otros objetivos. En todo caso, el propósito de comprometer a la empresa con su entorno, frente a su tradicional concepción que excusa al mercado de toda responsabilidad social y que «no admite más interlocutores que los ciudadanos con capacidad adquisitiva» (CORTINA, *Ciudadanos del Mundo ...*, op. cit., pág. 131), evidencia el cambio a que nos referíamos en el texto, despertando —al menos, en apariencia— el decidido apoyo de la Unión Europea que parece haber abrazado con convicción el nuevo paradigma [vid, en ese sentido, entre otros, el Libro Verde: «Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas», COM(2001) 366 final, Bruselas, 18.7.2001; la «Comunicación de la Comisión relativa a la responsabilidad social de las empresas: una contribución empresarial al desarrollo sostenible», COM(2002) 347 final, Bruselas, 2.7.2002; la Comunicación «Poner en práctica la asociación para el crecimiento: hacer de Europa un polo de excelencia de la responsabilidad social de las empresas», COM(2006) 136 final, Bruselas 22.3.2006; o, más recientemente, la Comunicación «Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas», COM(2011) 681 final, Bruselas, 25.10.2011].

Ahora bien, conviene no ignorar que esa promoción y ese respaldo de la UE han venido al mismo tiempo acompañados del fomento de la *desregulación* en aras de la creación de un «entorno jurídico más favorable a las empresas» y de la renuncia a un marco regulatorio uniforme —en parte por incapacidad, en parte por confianza en la autoregulación del mercado—, propiciando la sustitución de las normas imperativas por recomendaciones y códigos de conducta asumidos bajo el signo de la voluntariedad y basados en el acicate de su recompensa mediante las decisiones de inversión y consumo de inversores y clientes, lo que se trasluce más como una estrategia al servicio de la rentabilidad y la eficiencia, que de la protección de los impactos producidos por la actividad de la empresa y de la justicia de las relaciones entre los distintos afectados; aspecto en el que, por otra parte, el mercado carece de legitimidad para imponer reglas, que sólo el poder político puede y debe establecer.

En ese sentido, a pesar de que en la última de las Comunicaciones de la Comisión antes citadas, cabría atisbar un leve cambio, lo cierto es que, por ejemplo, como veremos en capítulos posteriores al hablar de la contabilidad, las normas de información financiera asumidas por la UE aparecen centradas en la propiedad y dirigidas especialmente a satisfacer las necesidades informativas de los inversores y de los mercados de capital, con un planteamiento que no se compadece ya con el enfoque de la responsabilidad social corporativa o el modelo de los *stakeholder*, situándose más en línea con las denominadas tesis «contractualistas», volcadas en la idea de que el objetivo fundamental de la empresa es la creación del máximo valor para el accionista. Éste es también, a mi juicio, el criterio que prevalece aún, tanto en nuestra legislación interna —no obstante a la nueva Ley de Economía Sostenible (Ley 2/2011, de 4 de marzo, BOE núm. 55, de 5 de marzo)—, como en la práctica empresarial (sobre esto último, vid., HUERTA, E.: «Tendencias de la institución empresarial», en *Informe 2010. Responsabilidad Social Corporativa en España. La RSC y el futuro de la empresa*. Fundación Alternativas, Madrid, 2011, pp. 11-14; o el estudio del OBSERVATORIO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA, *La responsabilidad Social Corporativa en las memorias anuales de las empresas del IBEX 35. Análisis del Ejercicio 2010*. [en línea], disponible en el sitio:

<http://www.observatoriorsc.org/index.php?option=com_content&view=article&id=293%3AAla-rsc-en-las-memorias-anuales-de-las-empresas-del-ibex-35-nuevo-informe&catid=1%3AUltimas-noticias&Itemid=1&lang=es> [última consulta 27/02/2012]).

Pero sobre la responsabilidad social de la empresa, a pesar de su relieve en ciertos aspectos de este trabajo, como podrá apreciarse más adelante cuando hablemos de la

Ninguna de dichas instituciones (estado, mercado, sector no lucrativo, familia) resulta, a mi juicio, prescindible en esa tarea, aunque, obviamente, la combinación, el énfasis sobre unos u otros, según el sesgo ideológico que se adopte, acentuará más la igualdad o la libertad, la tradición o el cambio.

Resta por saber hasta qué punto los nuevos modos que adopte esa reestructuración del bienestar serán capaces de generar también una mayor y mejor *redistribución* de la riqueza. Recuértese que, como señala RODRÍGUEZ

fundación-empresa, del papel del ánimo de lucro, o del ejercicio de actividades económicas por las entidades que aquí nos ocupan, no podemos extendernos ahora más allá de las nociones que hemos ofrecido. Al respecto, existe una copiosa literatura, que va en aumento, aunque con un claro predominio de la económica. Además de los trabajos antes citados, pueden verse, entre otros, AECA, *Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Comisión de Responsabilidad Social Corporativa, Diciembre 2003; AAVV, *La Responsabilidad Social de la Empresa (RSE). Propuesta para una nueva economía de la empresa responsable y sostenible*. (Dir.: Olcese Santonja, Aldo). Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, Barcelona, junio 2007; EMBID IRUJO, J.M.: «Perfil jurídico de la responsabilidad social corporativa». *Revista Valenciana de Economía y Hacienda* núm. 12-III/2004, pp. 51-74; o el reciente y sugestivo trabajo de RUIZ MUÑOZ, M., «Un apunte crítico sobre la responsabilidad social corporativa (RSC/RSE)», *REDUR* núm. 9, diciembre 2011, pp. 27-65. Por su trascendencia respecto de ciertas instituciones a las que se refiere la Ley 49/2002 en las disposiciones octava y novena, cabe también mencionar la Encíclica *Caritas in veritate*, de BENEDICTO XVI (especialmente, su capítulo tercero: «Fraternidad, desarrollo económico y sociedad civil», alineado con las tesis del tercer sector y la responsabilidad social de la empresa), en la que se actualiza la doctrina social de la Iglesia Católica que inspiró el surgimiento de entidades como Cáritas. (Vid también, a este respecto, PANIAGUA ZURERA, M., *Las empresas de la economía social. Más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social*. Marcial Pons, Madrid, 2011, particularmente, pp. 36-37). Por su parte, desde la óptica de potenciar la responsabilidad social de la empresa desde el derecho tributario, puede verse VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña, «La responsabilidad social de la empresa. Un examen desde el Impuesto sobre Sociedades». *Revista Aranzadi Doctrinal* num. 7/2011 (Estudio). BIB 2011\1402; o ARIAS ABELLÁN, M^a Dolores, «La responsabilidad social empresarial y las fundaciones: una perspectiva jurídico-tributaria», *Nueva Fiscalidad*, núm. 6/2010, pp. 9-40. Resultan igualmente de interés, el extenso «Informe de la Subcomisión para potenciar y promover la responsabilidad social de las empresas», aprobado por la Comisión de Trabajo y Asuntos Sociales del Congreso de los Diputados con fecha de 27 de junio de 2006 (BOCG núm. 424, serie D, de 4 de agosto de 2006, pp. 3-118); el «Informe del Foro de expertos en Responsabilidad Social de las Empresas», constituido el 17 de marzo de 2005 por iniciativa del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales (hoy, Ministerio de Empleo y Seguridad Social), o los documentos del CONSEJO ESTATAL DE RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LAS EMPRESAS, aprobados en su sesión de 3 de mayo de 2011 (en especial, el titulado «Transparencia, Comunicación y Standards de los Informes y Memorias de Sostenibilidad») [disponibles en la web de dicho Ministerio, respectivamente en los sitios:

<http://www.meyss.es/es/sec_trabajo/autonomos/economia-soc/RespoSocEmpresas/foro_expertos/contenidos/INFORME_FOROEXPERTOS_RSE.pdf> [fecha última consulta: 28/02/2012], y

<http://www.meyss.es/es/sec_trabajo/autonomos/economia-soc/RespoSocEmpresas/consejo_rse/index.htm> [fecha última consulta: 28/02/2012].

BEREJO⁷⁸, «en el moderno Estado social y democrático de Derecho la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también redistribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad. Ello implica que entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión». A lo que añade: «Es precisamente esta interconexión o interdependencia lo que confiere al Derecho financiero y tributario su carácter de “Derecho redistributivo”»⁷⁹. Pues bien, la atención por las entidades no lucrativas de ciertas necesidades podrá cubrir —supongamos que hasta con mayor eficiencia que el Estado— el espacio que el menor gasto público deje de satisfacer ¿pero serán capaces de cubrir también la finalidad redistributiva?. Pienso que nada obsta a que así sea, pero la respuesta en buena medida dependerá del modo en que se articule el régimen fiscal de dichas entidades (el suyo y el de la iniciativa privada que coadyuve a sus propósitos) en correspondencia a la *relevancia social de los fines de interés general* a que puedan servir, así como del *control de su cumplimiento* en términos de *rentabilidad social*.

V. JUSTIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PARA LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

Tras la constatación de los cambios a que hacíamos referencia anteriormente, se impone preguntarnos ¿cuál es el papel del derecho financiero ante este nuevo escenario? ¿debe ser el tratamiento fiscal de las entidades sin fin de lucro el mismo que el del resto de entidades privadas lucrativas? Y supuesto que la respuesta sea negativa, como tradicionalmente ha sido entendido, ¿bajo qué principios? En suma, corresponde ahora que nos detengamos sobre la justificación del tratamiento tributario ventajoso que se otorga a determinadas entidades no lucrativas.

Básicamente, las posturas que se han mantenido para defender un régimen privilegiado de tributación para las ESFL han girado en torno a dos criterios: [1] la ausencia de capacidad económica susceptible de someterse a gravamen, y [2] la necesidad de instrumentalizar el tributo al servicio de fines de interés general constitucionalmente relevantes⁸⁰.

Conforme al primero de dichos criterios, las ESFL carecerían de aptitud para concurrir al levantamiento de las cargas públicas, puesto que la eventual ganancia que pudieran obtener de la realización de sus actividades no solo no

⁷⁸ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española» *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* nº 100, octubre/diciembre 1998, p. 593-594.

⁷⁹ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Los principios de la imposición...», *op. cit.*, pág. 593-594.

⁸⁰ Aunque no es infrecuente que los autores combinen argumentos de diverso tipo para justificar un régimen fiscal de favor para las ESFL, aduciendo tanto la ausencia de capacidad contributiva como otras consideraciones de justicia social o de política fiscal o económica.

puede ser objeto de reparto, sino que indefectiblemente debe destinarse a satisfacer necesidades públicas, que es lo que constituye, en suma, el fin último de la imposición⁸¹. Dicho en otros términos, la riqueza eventualmente puesta de manifiesto por dichas entidades, no sería apta para contribuir, porque no se destina a cubrir necesidades o intereses del propio sujeto pasivo, sino que está afecta a la satisfacción de necesidades sociales —ya contribuye en la otra vertiente del gasto público, por decirlo en palabras de MARTÍNEZ LAFUENTE⁸²—, posibilitando un ahorro para el Estado, en la medida en que éste se encuentra constitucionalmente obligado a garantizar su satisfacción y debería, de otro modo, incurrir en un mayor gasto, para cubrir dichas mismas necesidades de forma probablemente menos eficiente⁸³. Esa ausencia de capacidad económica lleva, en definitiva, a los partidarios de esta tesis a

⁸¹ Así, entre otros argumentos, HERRERA MOLINA, M.A.: *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades*, Edit. La Ley-Actualidad, Madrid, 2000, capítulo Primero, apdo. II, págs. 29 y ss, quien señala transcribiendo a COLMENAR VALDÉS que «la obtención de una renta, la titularidad de un patrimonio o la realización de un gasto no definen la capacidad contributiva, sino que, a lo más, la exteriorizan. Si lo que satisfacen son necesidades públicas y no privadas, no hay capacidad contributiva» (*Ibidem*, p. 54. La cursiva es mía).

⁸² Dicho autor ha señalado que «para el Derecho Financiero esta asunción de fines generales por Entidades distintas del Estado, tiene una importancia capital, pues el origen de las exenciones subjetivas hay que encontrarlo precisamente en la consideración unitaria del fenómeno financiero tal y como aparece reflejada en el artículo 31 de la Constitución que no permite la consideración aislada del ingreso y del gasto público [...]. Por ello las Entidades que se examinan en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, son acreedoras de la exención subjetiva en la medida de que el tributo supondría contrariar los índices de capacidad económica en principio atribuibles a ellas, pues sus recursos ya han sido puestos a disposición de las necesidades o fines de interés general [...] ha de ser la aplicación de sus medios a fines de interés general, lo que releva a estos Entes de su obligación de contribuir, pues ya colaboran en la otra vertiente del gasto público, liberando a los poderes públicos de su atención total a ciertos fines, en cuya prosecución participa la Sociedad de forma directa». MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 22-23. En el mismo sentido PEDREIRA MENENDEZ, J., manifiesta que «se debe fijar la capacidad contributiva de los sujetos atendiendo tanto a los ingresos que pueden facilitar al Estado como a la disminución de los gastos que son capaces de generarle. [...] si las entidades sin fines lucrativos generan un ahorro en los gastos del Estado, a través del desarrollo de sus actividades, se convierten en merecedoras de una minoración en su contribución tributaria al sostenimiento de los gastos públicos, por la correlación que existe entre éstos y los ingresos tributarios». *El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo y del Mecenazgo (Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo)*, Madrid, Civitas, 2003, p. 38.

⁸³ Así fue destacado, en su día, por GOTA LOSADA, A., alineado entre quienes sostenían que las fundaciones no expresan capacidad de pago, al señalar que: «Hay otro argumento de política fiscal, quizá el más importante, y que afecta a la distinta eficiencia en la asignación de recursos, existente comparativamente en el sector público y en las fundaciones privadas. Si los fines que persiguen las fundaciones privadas son coincidentes con el interés público, como acontece con la beneficencia, asistencia social, fomento de la cultura, progreso de la investigación científica, etc., debe proclamarse la no sujeción, si como parece demostrado por la experiencia las fundaciones son más eficientes y productivas en términos de utilidad social que el Estado o los demás entes públicos». *Tratado del Impuesto sobre Sociedades. Entidades sujetas y exentas*, tomo III, Banco Exterior de España, Madrid, 1989, p.243.

considerar que las ESFL bien no deben quedar sujetas a gravamen, bien deben gozar de una exención subjetiva⁸⁴.

Frente a esta corriente doctrinal se ha opuesto, sin embargo, que basar en la ausencia de capacidad económica la no tributación de las ESFL, supone hacer cumplir a dicho principio un papel que excede del que le corresponde en nuestro Derecho, en el que, por un lado, *capacidad económica* se identifica con riqueza o renta —real o potencial— y, por otro, no agota el contenido de la justicia en materia contributiva⁸⁵.

Para la cabal comprensión de la crítica que se formula es menester recordar que el entendimiento del principio de capacidad económica, su propia funcionalidad a lo largo del tiempo, ha experimentado una notable evolución, muy ligada al proceso de formación del derecho público y a la propia consolidación y autonomía del Derecho Financiero como disciplina científica⁸⁶.

⁸⁴ De esta opinión, ya con anterioridad a la Ley 30/1994, era DEL CAMPO ARBULO, J.A., quien tras negar fundamento político, social, económico y jurídico a su sometimiento a gravamen, propugnaba «situar la fundación frente al fisco en un régimen, si no de no sujeción a los tributos sí al menos en un régimen de exención subjetiva». «Lo que se pretendería entonces —señalaba este autor— no es, como en el caso de las exenciones objetivas que determinados hechos, situaciones o actividades quedasen excluidos del ámbito de aplicación de impuesto, sino que ciertas categorías de personas, las fundaciones, no viniesen obligadas a contribuir. La exención subjetiva se concede siempre “intuitu personae”, lo que no significa que constituya un privilegio [...] aunque la técnica desgravatoria consista en definitiva en exonerar de impuestos a determinadas personas, el fundamento último de la exención subjetiva deriva de una valoración positiva de los fines que los sujetos beneficiarios persiguen y, consecuentemente, de las actividades que para alcanzarlos desarrollen». [«Consideraciones sobre el regresivo régimen fiscal de las fundaciones en España», *Impuestos* nº 15-16, agosto 1990, p. 22-23].

⁸⁵ A este respecto, HERRERA MOLINA, P. (*La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p. 109), ha señalado que plantear la exención sobre la base de que la riqueza directamente destinada a satisfacer el interés general no constituye un signo de capacidad contributiva, «presenta el inconveniente de atribuir un complejo contenido al principio de capacidad económica; por el contrario, nuestro Tribunal Constitucional lo ha caracterizado como la mera “exigencia lógica de gravar la riqueza allá donde la riqueza se encuentre” (Sentencia de 20 de julio de 1981), señalando además que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que dicho principio constitucional quede a salvo” (Sentencia de 26 de marzo de 1987). Se trata de una visión limitada de la capacidad económica que debe ser matizada con otros criterios constitucionales de justicia». Por otra parte, señala también dicho autor que si bien desde el punto de vista económico no puede negarse que, en cierta forma, mediante la realización de sus fines, las ESFL contribuyen a aligerar el gasto público, desde el punto de vista jurídico la cuestión es diferente, pues «nuestra Norma fundamental no parece referirse al gasto público como “coste que representa la satisfacción de necesidades públicas”. Se trata más bien del “gasto de los entes públicos”. Además, el artículo 31.1 no exige cualquier contribución, sino aquella que se canaliza a través del sistema tributario». *Ibidem*, pág. 109 y 110.

⁸⁶ Entre la doctrina española que se ha ocupado del particular, merecen ser destacados los trabajos de SAINZ DE BUJANDA, F., en *Sistema de Derecho Financiero I*, Vol. 1º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, y Vol. 2º, FDUC, Madrid, 1985, págs. 20-208; RODRÍGUEZ BEREIJO, A., en *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de

Si, primeramente, la necesidad de fundamentar la exigencia del tributo no en una mera relación de poder, reflejo de la soberanía del Estado ante el que el ciudadano-súbdito se encontraba en una situación de sujeción, fue poco a poco abriendo camino, en el contexto del Estado liberal, a una construcción del principio de capacidad económica de corte garantista, cuya operatividad radicaba —frente a quienes, desde una pretendida pureza del método, lo consideraron un mero criterio metajurídico—, en actuar de límite de los eventuales excesos del Poder político, desplegando sus efectos vinculantes no sólo en la selección de los hechos imposables, sino en la propia estructura y contenido de la obligación tributaria —que no casualmente fue mayoritariamente asumida como esquema explicativo del fenómeno tributario— hasta terminar erigiéndose en el único y exclusivo parámetro de la justicia en materia contributiva, hoy, sin embargo, en el marco del Estado social, en el que el acento ha pasado, de la garantía de la propiedad y las libertades individuales, a residenciarse en la *solidaridad*, reconociéndose abiertamente la función *extrafiscal* de tributo para la consecución de los fines económicos y sociales previstos en la Constitución, resulta clara la insuficiencia de dicho concepto como criterio exclusivo de justicia tributaria⁸⁷.

En este sentido, el Tribunal Constitucional, además de haber acogido un concepto de capacidad económica que viene a coincidir con la disponibilidad

Estudios Fiscales, Madrid, 1976, y ESCRIBANO, Fco., en *La Configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.

⁸⁷ Como ya señalara PALAO TABOADA («Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*, vol. II, tecnos, Madrid, 1976, p. 410), «la razón fundamental del fracaso de las doctrinas de la capacidad económica, en sus formulaciones dogmáticas, es el intento, metodológicamente erróneo, de hallar en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a efectos de la imposición. Desde este estrecho punto de partida se acomete el imposible empeño de encerrar en ese concepto todos los posibles datos de la realidad que pueden inducir al legislador fiscal a tratar de modo dispar a los diferentes supuestos». Frente a quienes conciben el principio de igualdad como criterio formal cuya operatividad reclama como complemento indispensable el de capacidad económica, que se erigiría así en criterio material de justicia en materia tributaria permitiendo decidir el tratamiento igualitario o desigualitario entre dos situaciones (de forma que sólo pudieran reputarse admisibles las discriminaciones basadas en la diferente capacidad contributiva), para este autor, por el contrario, la capacidad económica no es sino una concretización del principio de igualdad, de modo que, entendiéndose éste como prohibición de discriminaciones arbitrarias, serían admisibles diferenciaciones no fundadas en la capacidad económica, siempre que tengan un fundamento objetivo y razonable. Posteriormente, reafirmando en aquellas ideas a la vista de la jurisprudencia del TC, véase: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* nº 88, octubre-diciembre 1995, págs. 629 y ss.

En el mismo sentido, MARTÍN DELGADO («Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978», *Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979, p. 65), destacaba que «la contribución a las cargas públicas ha de realizarse de acuerdo con la capacidad económica, pero “mediante un sistema tributario justo”, lo que significa que el sistema tributario no realiza la justicia por respetar el principio de capacidad económica. Es necesario algo más. De esta manera se reduce la pretendida eficacia de la capacidad económica, a la vez que se la desprovee de tan excesiva función como le venía siendo atribuida por los doctrinarios de las tesis tradicionales: ya no es el criterio exclusivo de la justicia tributaria».

de medios económicos⁸⁸, ha señalado expresamente, que «a diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace **sin agotar en ella** —como lo hiciera cierta doctrina— **el principio de justicia en materia contributiva**. Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (STC 27/1981); añadiendo que, en el logro de un sistema tributario *justo*, la capacidad económica no puede entenderse desligada de los principios de igualdad y progresividad, a través de los cuales se da entrada a diversos postulados constitucionales⁸⁹. Lejos, pues, de erigirse en criterio exclusivo de legitimidad contributiva, el principio de capacidad económica exige combinarse con otros principios constitucionales —tributarios o no— para la consecución de un *orden económico y social* más justo e igualitario, como objetivo común de todo el Ordenamiento⁹⁰.

No parece, por consiguiente, necesario —ni adecuado, según lo expuesto— acudir con carácter general a la ausencia de capacidad contributiva

⁸⁸ Por todas, Ss. TC 27/1981, de 20 de julio, Fj. 4º; TC 37/1987, de 26 de marzo, Fj. 13º; TC 150/1990, de 4 de octubre, Fj. 9º; TC 221/1992, de 11 de diciembre, Fj. 4º, STC 186/1993, de 7 de junio o en la STC 214/1994, de 14 de julio, Fj. 5º, en la que, reiterándose en las anteriores, precisa, no obstante, que si bien la renta puede ser real o potencial, en todo caso tiene que existir: «si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, solo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica, que exige gravar la renta o riqueza real del sujeto»; coincidiendo con esta última afirmación, por todas, la muy reciente STC 182/2021, de 26 de oct. 2021.

⁸⁹ Así, la citada STC 27/1981, de 20 de julio (Fj. 4) continúa señalando que «aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello —porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad— por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta». Así, en relación a este último principio, se ha señalado por la doctrina que «La progresividad del sistema tributario es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta o cualquiera de los fines previstos por el propio art. 40 de la Constitución». MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LOPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 13ª edic., Madrid, 2002, p. 117.

⁹⁰ De esta forma, se ha llegado a señalar que «la obtención de ingresos deja de ser una actividad puramente instrumental o medial con que allegar fondos que permitan satisfacer los fines de justicia que otras ramas del ordenamiento definirían, [ya que] esos fines de justicia son también propios del sistema tributario»: LOZANO SERRANO, Carmelo: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, p. 34; y, en idéntico sentido, en *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, tecnos, Madrid, 1988, p. 15-68.

de las ESFL como fundamento de un régimen tributario favorable para las mismas. Dichas entidades, en tanto en cuanto realicen un hecho indicativo, en la generalidad de los casos, de la titularidad de una riqueza real o potencial, quedan sujetas a gravamen, puesto que ponen de manifiesto capacidad económica, sin que la realización de actividades de interés general las releve, sin más, de dicho sometimiento⁹¹. Cuestión distinta será, entonces, si esa sujeción debe traducirse necesariamente en una prestación pecuniaria a favor del ente público impositor; pues, como hemos visto, por un lado, el tributo — junto a su función “típica” de allegar recursos para la cobertura de los gastos públicos— se ha convertido en un instrumento clave para la consecución de los fines que el estado social reclama⁹², y, por otro, la contribución directa de estas entidades al logro de dichos fines, «cualifica» su capacidad económica permitiendo la minoración del gravamen, o incluso su total exención, sin que por ello quiebre el deber de contribuir⁹³.

⁹¹ En ese sentido, anota GARCÍA LUIS, T (*Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, p. 41), que lo contrario supone una no convincente mezcla de una visión estática y otra dinámica, es decir, el patrimonio o rentas con los fines a los que está afectado. Igualmente, CALVO ORTEGA señala que «la explicación de la exención hay que buscarla en que los fines y la actividad que los sustentan justifiquen un régimen favorable. Alegar la falta de capacidad económica es mezclar las cosas y, probablemente, confundirlas», añadiendo «El principio de capacidad económica es constitucional pero no es el único. Hay otros que pueden ser actuados a través de una fiscalidad bonificada sin que por ello haya que admitir sin análisis y debate una transgresión del principio fiscal citado» CALVO ORTEGA, R. «Prólogo» a la obra de García Luis, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, antes citada, p. 11-12. De igual opinión, MARTÍN DÉGANO, I: *El Régimen tributario de las confesiones ... op. cit.*, p. 338, nota 9.

⁹² En ese sentido, debe anotarse que, desde una concepción “sustancialista” del derecho tributario —por oposición a una visión instrumental o medial que marcaría el énfasis en el papel del tributo como mecanismo para allegar recursos—, el fundamento de un régimen de beneficios fiscales a favor de dichas entidades no radicaría en la presencia de un interés opuesto al interés recaudatorio, al que se impondría a partir de consideraciones de carácter social o económico ajenas al interés fiscal, sino que, más bien, partiendo de que «lo significativo del deber de contribuir no es tanto el trasvase de riqueza como que dicho trasvase sea expresión del principio de solidaridad y que a través de él se obtengan los resultados de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad», tales beneficios encontrarían su razón de ser en el propio deber de contribuir. Así, conforme a esta posición metodológica, la exención, en vez de concebirse como un privilegio, como una excepción al interés fiscal tutelado por la norma tributaria, pasaría a constituir una forma de ser del tributo, una modalidad de imposición. Cfr., LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., pág. 49. Obsérvese que, como señala este mismo autor, «una primera consecuencia es el desdibujamiento de las fronteras entre lo fiscal y lo extrafiscal. No reduciéndose el tributo ni el deber de contribuir a la mera obtención de un ingreso, pierde sentido el mantenimiento de esta dicotomía, por cuanto que también se integra entre sus finalidades la realización de objetivos de justicia que exceden con mucho de la mera obtención de un ingreso». *Ibidem*, pág. 48. Pero, en cualquier caso, se acepten o no las tesis sustancialistas, lo que resulta hoy innegable es que, junto a su función “típica” de allegar recursos para la cobertura de los gastos públicos, el tributo se ha convertido en un instrumento clave para la consecución de los fines que el Estado social reclama, y así lo ha venido a reconocer expresamente el Tribunal Constitucional (STC 37/1987, FJ. 13).

⁹³ Cfr., HERRERA MOLINA, P., *La exención ...*, op. cit, p. 110.

En este sentido, debe destacarse nuevamente que, en esa tarea de construir el estado social y democrático de derecho, para esa *consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados*, resulta especialmente idónea la colaboración de las ESFL, dado su peculiar régimen jurídico (perseguir fines de interés general; prohibición de repartir las ganancias eventualmente obtenidas; deber de destinar sus recursos a la realización de los fines de interés general que las justifican; y apertura de su actividad a cualquier posible beneficiario); todo lo cual las hace especialmente aptas para ser merecedoras de un régimen fiscal de favor, en el entendido de que no se protege la entidad en sí misma, ni toda su esfera de actuación (como veremos, hay determinadas actividades, determinados bienes y determinadas rentas que no van a quedar exentas) sino las actividades de interés general que desarrollan⁹⁴.

Bajo esta perspectiva, no parece desacertado considerar que donde mejor anclaje encuentra la concesión de beneficios fiscales a las ESFL, es en la función promocional propia del Estado Social⁹⁵. Canalizar, promocionar, alentar las distintas fórmulas de contribuir por el sector privado a la realización de actividades de interés general, es, en definitiva, la idea que expresamente se contemplaba ya en la anterior Ley 30/1994, y que la nueva Ley 49/2002 en modo alguno contradice.

⁹⁴ En este sentido, MARTÍN DÉGANO ha señalado en relación al art. 42.1.a) de la Ley 30/1994, de análogo tenor que el art. 3.1 de la nueva Ley, que «la falta de limitación de fines en el ámbito tributario y la remisión “a cualesquiera otros fines de naturaleza análoga” permite pensar que lo que, en realidad, se ha querido incentivar es el mismo derecho de fundación. No obstante, creemos que no cabe mantener una postura de este tipo, porque el sistema de beneficios fiscales no debe estar dirigido a premiar a la entidad por el hecho de carecer de ánimo de lucro, sino a la actividad que en concreto desarrolla. Y en este sentido, no debe olvidarse que la realización de los fines de interés general las fundaciones pueden tener un papel muy importante, pero no tanto como sujetos a los que ayudar, sino como instrumentos válidos para la realización de una actividad a la que se reconozca una especial utilidad y relevancia social». *El Régimen tributario de las confesiones ...*, op. cit., pág. 351.

⁹⁵ Función promocional que tiene su basamento último en el «entramado jurídico-promocional» de la Constitución, según expresión de MARTINEZ LAGO. En este sentido, señala dicho autor, a propósito de la interrelación que el Tribunal Constitucional establece entre el art. 9.2 CE y otros preceptos de nuestra Carta Magna, que «tal perspectiva responde a la existencia de un entramado jurídico-promocional que responde a las llamadas técnicas de alentamiento, estímulo o incentivación, y que podría ser definido como aquel conjunto de preceptos que, establecidos en sede constitucional, y ordenadores de principios y objetivos, representan una trama progresiva para la interpretación y el desarrollo legislativo ordinario, por definir los fines a los que la Constitución aspira y que han de verse confirmados por la actuación administrativa en sus diversas instancias y la práctica judicial, para la promoción de las condiciones de vida de los sujetos económico-sociales más débiles. Sin deseos de exhaustividad, dicho entramado estaría comprendido en el preámbulo y en los artículos 1.1, 9.2, 16.3, 27.8 y 9, 31.2, 40.1 y 2, 41, 42, 43.2 y 3, 44.1 y 2, 45.2, 46, 47, 48, 49, 50, 51.1 y 2, 119, 124.1, 128.2, 129.2, 130.1 y 2, 131.1 y 158.2 de la Constitución». Cfr., MARTINEZ LAGO, M.A.: «Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 55, julio/septiembre 1987, p. 391-394. En el mismo sentido, RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española» *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* nº 100, octubre/diciembre 1998, p. 593-594.

Debe, además, anotarse que esta consideración de los fines de interés público —de la extrafiscalidad— como factor de diferenciación en el reparto de la carga tributaria, no constituye ni un atentado al principio de igualdad, ni la introducción de criterios políticos exentos de control. En primer lugar, porque no son válidos cualesquiera fines: tienen que poseer *respaldo constitucional*⁹⁶; y, en segundo lugar, porque debe existir una necesaria idoneidad entre el medio escogido (el beneficio fiscal) y la satisfacción de la necesidad a que se endereza su otorgamiento; necesaria idoneidad que debe ser leída no sólo a la luz del concreto fin que anima su concesión, sino también de otros principios y valores constitucionalmente relevantes (libertad, pluralismo...)⁹⁷.

Por otro lado, no todos los fines tienen por qué exigir la misma protección, ni la misma intensidad. En este sentido, el carácter meramente ejemplificativo y genérico con que la Ley 49/2002 enuncia los fines a que han de dedicarse las entidades sin fin de lucro para que puedan hacerse merecedoras del régimen fiscal privilegiado que en la misma se establece, esto es, sin establecer ninguna prelación entre ellos (admitiendo, incluso, los que ni siquiera expresamente cita⁹⁸), nos da pie a preguntarnos si el hecho de dedicarse a actividades de interés general es suficiente, sin más, para ser merecedoras de un trato fiscal privilegiado o si ello supone, por parte del legislador, una renuncia a su función directiva y *promocional*, en que, como habíamos señalado, encuentra justificación el disfrute del régimen fiscal establecido.

⁹⁶ Cfr., MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LOPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 13ª edic., Madrid, 2002, pág. 111. En el mismo sentido HERRERA MOLINA, P.M., quien, no obstante, señala que «no basta con encontrar un valor protegido por el texto fundamental para admitir las exenciones dirigidas a su consecución. Será necesario comprobar si respetan cada uno de los criterios constitucionales en materia tributaria enunciados en el artículo 31.1 de la Norma Suprema. Además, debe tenerse en cuenta que la justicia es una y por tanto, la interpretación del citado precepto no puede ser ajena a otras exigencias de la Constitución.» [*La exención ...*, op. cit., p. 95]. Más beligerante respecto de la extrafiscalidad, es, por el contrario SOLER ROCH, Mª T., quien, pese a todo, entiende plenamente justificados los incentivos cuando la riqueza no gravada como consecuencia del beneficio fiscal se dedica a fines que redunden en interés público o reduzcan el volumen de cargas públicas, y ello «no a pesar de, sino incluso desde la perspectiva de los propios criterios materiales de reparto de las cargas públicas» (SOLER ROCH, Mª T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, p. 39-40).

⁹⁷ Como ya precisara el TC, entre otras, en su STC 76/1990, de 26 de abril, Fj. 9º: para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

⁹⁸ Igual que ya ocurriera con su antecesora, la Ley 49/2002 también contempla expresamente en su art. 3º una lista relativamente extensa de fines que el Legislador considera de interés general. Pero de igual modo que la Ley 30/1994 cuando admitía fines «análogos» a los que explícitamente mencionaba, la nueva Ley también matiza: «... *entre otros*».

La comprensión del sentido de este interrogante exige adelantar, aun a riesgo de una simplificación excesiva, alguna de las premisas de nuestro planteamiento. En primer lugar, considero que la provisión de ciertos bienes, esenciales según el ideal de justicia presente en la conciencia social en un momento histórico determinado, no puede dejarse a la *espontaneidad del sector privado* (aunque sea un sector privado que no busca el lucro): primero, porque supondría tanto como permitir que el Estado abdique de su responsabilidad en la *procura existencial*⁹⁹; y, segundo, porque implicaría renunciar también a su papel *director* del proceso económico¹⁰⁰.

En este sentido, se me antoja ineludible una actuación *directiva*, ordenadora, del estado, que, por un lado, concrete los fines o necesidades que han de cubrirse colectivamente (lo que encierra un juicio de valor sobre ese bienestar mínimo que debe, en todo caso, *garantizarse*), y que, por otro, delimite y *pondere* aquéllas cuyo logro o satisfacción, aun excediendo de ese umbral, se estima, no obstante, que debe incentivarse (sea por consideraciones de política económica, sea, en suma, porque es mayor el beneficio social que el coste del incentivo); decisión que, en mi sentir, no puede

⁹⁹ El concepto de «*procura existencial*» (*Daseinvorsorge*) como responsabilidad del Estado en el aseguramiento de unas mínimas condiciones de existencia, fue formulado por Ernst Forsthoff en 1938, pasando a considerarse una de las características del Estado Social. Como señala GARCIA PELAYO, M. (*Las transformaciones ... op. cit.*, págs. 26-30), con él se alude a una de sus principales funciones: «*llevar a cabo las medidas que aseguren al hombre las posibilidades de existencia que no puede asegurarse por sí mismo*» (*Ibidem*, pág. 27). El Estado debe crear, pues, las condiciones que permitan el libre desarrollo de las potencialidades del individuo, lo que —importante es subrayarlo—, en su recto entendimiento, excluye, también, ciertamente, un sistema que haga al hombre dependiente y termine incapacitándole de hecho para velar por sus intereses, pero que no resta un ápice a la necesidad de una implicación colectiva, solidaria, en la cobertura social de ciertos riesgos, garantizando ese mínimo vital, ante la evidencia de que el dominio de las condiciones de existencia escapan de forma creciente del control de los individuos aisladamente considerados. De ahí que la *procura existencial* no se agote en la adopción de medidas a favor de las clases desfavorecidas, «*sino que se extiende a todos los ciudadanos, ya que a todos alcanza la incapacidad para dominar por sí mismos sus condiciones de existencia*» (*Ibidem*, pág. 27). Como ilustra ESPING-ANDERSEN con un ejemplo bien elocuente de las dificultades de ese dominio, «pocos adolescentes se pueden imaginar a sí mismos padeciendo la enfermedad de Alzheimer al cabo de los años. Ningún tipógrafo de la década de 1960 podría haber imaginado que, unos años más tarde, los ordenadores iban a eliminar completamente su profesión» (*Fundamentos sociales de las economías postindustriales, op. cit.*, pág. 58).

¹⁰⁰ Debe aclararse que no se está proponiendo, en modo alguno, un «Estado Leviatán», pero, tampoco, un «Estado mínimo». De un lado, porque el que el Estado deba *garantizar* la provisión de ciertos bienes esenciales —esto es, ligados a una idea de bienestar que es trasunto de la dignidad de la persona y fundamento del orden social—, ni siquiera significa que, en todos los casos, haya de ser éste quien deba *producir* dichos bienes, ni excluye una intensa *colaboración* entre el Estado y la sociedad civil (particularmente con las entidades no lucrativas); de otro, porque ello tampoco impide las iniciativas de la sociedad respecto de la cobertura de otras necesidades sociales. En ese aspecto, el carácter *pionero* de las entidades del *tercer sector* en la detección de déficits de bienestar, en la articulación de respuestas innovadoras, y en la propia evolución de la conciencia social sobre la implicación colectiva en la cobertura de ciertas necesidades sociales, constituye una nota distintiva de dicho sector, que permite una fecunda complementariedad y simbiosis.

ser abdicada por el estado, tanto porque concierne a la concreción de ese bienestar mínimo, como porque compromete recursos que, sea por la vía del gasto (subvenciones), o la del ingreso (beneficios fiscales), se distraen de su aplicación a otras necesidades públicas e inciden directa o indirectamente en el reparto de las cargas.

En segundo lugar, el hecho de que el cumplimiento de determinados fines *interese* a la sociedad en su conjunto (y obsérvese, que no estamos entrando ahora en el debate de si el Estado agota o no la definición de lo que sea de interés general), no es suficiente, *sin más*, ni para deducir necesariamente por ello un deber o compromiso acerca de su cobertura colectiva, *ni para apartar la riqueza que se afecta a su realización, de la cobertura de otros fines respecto de los que sí se ha juridificado* (a través del gasto público) *el deber de contribuir a su sostenimiento* (a través del sistema tributario)¹⁰¹, ni para incidir de cualquier otra forma en el reparto de las cargas públicas; incluso, aunque se trate de fines que aparecen expresamente mencionados en la Constitución, porque la apreciación de su grado de realización, tanto cualitativa como cuantitativamente, es labor que compete al legislador (aunque, obviamente, en este caso, tampoco podrán ser absolutamente desconocidos por aquél). Dicho en otros términos, la mención *abstracta e indiscriminada* de cualesquiera fines de interés general como presupuesto de la concesión de un especial régimen de exención, al margen de incidir en la concreción de ese bienestar mínimo y en la riqueza afecta a su procura, constituiría, a mi juicio, la entrega a la iniciativa privada de un cheque en blanco (la exención) para que, a través de «*otra mano invisible*», decida, fuera de los cauces propios de la *democracia representativa*¹⁰², qué necesidades son preferentemente atendibles sobre otras.

Desde esta última perspectiva, no parece desatinado considerar que *no todos los fines precisan de los mismos incentivos, ni requieren necesariamente de los mismos instrumentos* (en este caso, el fiscal) *para su realización*¹⁰³. Más aún, el que se trate de fines de interés general, no puede hacernos ignorar que con su promoción resultarán particularmente beneficiados determinados grupos

¹⁰¹ De ahí, como luego veremos, que rechazamos el argumento de que las entidades no lucrativas deben quedar *en todo caso* exoneradas del gravamen fiscal, puesto que ya contribuyen materialmente con su actividad al cumplimiento de fines de interés general, cuya satisfacción, se dice, constituye, en última instancia, el fundamento del tributo (en este sentido, vid., MARTINEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 22-23).

¹⁰² «Representativa» no significa «plebiscitaria»; antes al contrario, exige pluralismo y participación de la ciudadanía en el proceso decisorio.

¹⁰³ En efecto, el que determinados fines deban ser objeto de protección no significa que esta haya de dispensarse *necesariamente* a través del instrumento fiscal. Así, en relación a la familia, el TC señalaría en su citada STC 214/1994 que «del principio recogido en el art. 39.1 CE no puede deducirse que la protección a la familia deba llevarse a cabo no sólo mediante el establecimiento de un sistema de prestaciones sino, además, mediante la exención tributaria de tales prestaciones» [STC 214/1994, FJ. 8.A), último pfo.]

o sectores más o menos numerosos¹⁰⁴, aunque con ello también —porque si no, no serían de «interés general»—, se favorezca a la sociedad en su conjunto. Piénsese hasta qué punto esa indiferenciación de fines no conllevaría la secuela de que, debido a las dificultades de financiación de las entidades no lucrativas (que normalmente, no pueden cargar todos los costes sobre sus beneficiarios, debido a la capacidad económica de estos últimos), se terminase dando prioridad a aquellas necesidades más conectadas con los intereses y sensibilidades de los sectores más privilegiados o con mayores medios, lo que no supondría sino una nueva edición corregida y aumentada del «efecto Mateo»¹⁰⁵, que se ha venido reprochando al Estado del bienestar. A la hora de utilizar el instrumento fiscal no puede, pues, obviarse que se da cierta *competencia* entre los intereses presentes en la sociedad y que existe también cierta *asimetría* entre los colectivos afectados; lo que es importante tomar en consideración porque los recursos, tanto públicos como privados, no son ilimitados: la atención de unos va necesariamente en detrimento de otros. En definitiva, lo que pretendemos decir es que un tratamiento uniformador significa, en no escasa medida, desconocer que no todos los individuos, ni los grupos en que se insertan, se encuentran en situación de igualdad: los colectivos más débiles suelen ser también, frecuentemente, los que tienen una menor capacidad de organización, influencia y posibilidades de movilización de recursos, lo que parece abonar la idea de que el legislador ha de conceder un mayor estímulo a aquellas entidades que intermedian intereses de los sectores

¹⁰⁴ De hecho, ese *beneficio particular* se encuentra normalmente presente detrás del *interés general* a que se endereza toda actividad pública y, es, precisamente, la existencia de ese provecho particular, lo que justifica, por ejemplo, la imposición de tasas y contribuciones especiales.

¹⁰⁵ Con dicha expresión, que alude al Evangelio según San Mateo («Porque al que tiene se le dará más y abundará y al que no tiene, aún aquello que tiene le será quitado». San Mateo, 13,12), se pretende señalar que aquellos componentes de la sociedad que tienen más información, nivel de educación y relaciones, se benefician más de los servicios y ventajas sociales prestados por los Estados del Bienestar, que aquéllos que más lo necesitan por su escasez de medios económicos. Vid, en este sentido, CABRA DE LUNA, M.A., «El tercer sector», en *El Sector no lucrativo en España. Especial atención al ámbito social*, AA.VV. (coord.: Carpio, Maximino), Ediciones Pirámide, Madrid, 1999, p. 77.

más desfavorecidos¹⁰⁶ como medio para procurar su igualdad real y efectiva (art. 9.2 CE)¹⁰⁷.

El Legislador de la Ley 49/2002, como antes el de la Ley 30/1994, podía haber efectuado esa diferenciación de los fines. No ha sido éste, sin embargo, su criterio, lo que no significa que haya considerado que todos requieren del instrumento fiscal para su protección. En este sentido, al margen de inconsistencias y discrepancias sobre la contemplación de éstas o aquellas actividades, el sistema utilizado por el Legislador para direccionar el incentivo fiscal será doble: por un lado, el sistema de lista del art. 7º y, por otro, el régimen de las actividades prioritarias de mecenazgo.

¹⁰⁶ En este sentido, es oportuno traer a colación la exposición efectuada por las propias organizaciones del tercer sector de ámbito social participantes en el encuentro a que hacíamos referencia en la nota 2 del presente trabajo, al señalar que «no todas las Fundaciones son de interés social. No es lo mismo ni debe tener el mismo tratamiento una Fundación de una gran empresa, una entidad financiera o de un gran club deportivo que una Fundación que trabaja a favor de los sectores más desfavorecidos. Lo mismo ocurre en el caso de las asociaciones pues muchas de ellas, aun cuando se trata de entidades no lucrativas, no tienen objetivos coincidentes con el interés general o la labor social. La legislación vigente no contempla la especificidad de las entidades de carácter social ni da un tratamiento específico a las organizaciones sin fin de lucro que prestan servicios a favor de los sectores más desfavorecidos (...)». Vid, «Propuestas para la mejora del Tercer Sector de ámbito social en España», cit., propuesta nº 5.3.

¹⁰⁷ A este respecto, ya bajo la vigencia de la anterior Ley 30/1994, señalaba PIÑAR MAÑAS, tras concluir que no todos los fines merecen el mismo reconocimiento y apoyo, que era preciso, no obstante, hacer una reflexión tranquila sobre la oportunidad de hacer una distinción a efectos fiscales entre los mismos; reflexión que, a su juicio, había de girar en torno a dos líneas argumentales. Por un lado, la conveniencia de favorecer aquellas actuaciones que más y mejor incidan en la sociedad; y, por otro, la necesidad de evitar que los poderes públicos puedan manipular o dirigir los cauces de actuación del sector no lucrativo mediante el expediente de establecer finalidades privilegiadas, ya que el coste de permitir que el poder público predetermine líneas de actuación podría ser mucho mayor que el beneficio de reconocer mayor valor social a ciertas actividades. No obstante a lo cual, se inclinaba por un reconocimiento fiscal del mayor interés social de unos fines sobre otros, pues, de lo contrario, decía, podría correrse el peligro de que se produjeran situaciones ilógicas que desvirtuasen la razón de ser del propio régimen fiscal favorable. Cfr., PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Fiscalidad de las Fundaciones. Consideraciones generales y perspectivas de futuro», en AAVV, *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*. (Dir. Olmos Vicente, I.) Fundación Universitaria San Pablo-CEU-Dykinson, 1998, p. 329-331. A la misma conclusión llegaba también, entre otros, MARTÍN DÉGANO, I., en *El Régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, págs. 349 y ss.

CAPITULO II

Aspectos generales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro

A diferencia de su antecesora, pero sin representar propiamente una novedad, pues no viene sino a repetir el planteamiento del Proyecto de Ley que precediera a aquella¹⁰⁸, la vigente Ley 49/2002 sólo regula el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y los incentivos fiscales al mecenazgo; esto es, viene a sustituir sólo al título II de la Ley 30/1994. El contenido del régimen sustantivo y procedimental de las fundaciones, que dicha Ley contemplaba en su título I, pasaría a regularse en un texto legal independiente: la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, cuya tramitación y aprobación corrió, no obstante, paralela a la de la Ley que aquí nos ocupa¹⁰⁹. Esta separación, que, como más tarde veremos, en buena medida supone fortalecer la autonomía del Derecho tributario en la interpretación e integración de las lagunas que pudieren producirse en la misma¹¹⁰, parece congruente con el hecho de que, pese a la incuestionable importancia y el carácter emblemático que las fundaciones tienen dentro del sector no lucrativo, éstas no son, sin embargo, las únicas entidades sin fin de lucro a las que se dispensa un tratamiento fiscal favorable¹¹¹. Añádase, además, que, del mismo modo, unos meses antes se

¹⁰⁸ Nos referimos al Proyecto de Ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOCG, IV Legislatura, serie A, núm. 89-1 de 22 de junio de 1992). Dicho Proyecto de Ley caducaría, en aplicación del artículo 207 del Reglamento del Congreso de los Diputados, como consecuencia de la disolución de las Cortes Generales el 13 de abril de 1993 (véase BOCG, Congreso de los Diputados, IV Legislatura, serie E, núm. 262, de 21 de abril de 1993).

¹⁰⁹ Nos estamos refiriendo a su tramitación *parlamentaria*. En este sentido, el CES ya había informado que «... este Consejo quiere reiterar la opinión manifestada en el Dictamen 2/2002, de 20 de marzo, sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones, respecto a la idoneidad de conocer el contenido de dicho Anteproyecto simultáneamente con el de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, lo que le hubiera permitido contar con una perspectiva global del marco regulador de las fundaciones. Sin entrar a valorar la opción legislativa de formular por separado los aspectos sustantivos y los fiscales de las entidades sin fines lucrativos, esta circunstancia ha supuesto una dificultad añadida en cuanto a la evaluación de las reformas propuestas, dada la conexión evidente entre ambos extremos, por lo que, en todo caso, el CES recomienda, una vez más, que ambos proyectos de ley se tramiten conjuntamente en el Parlamento.» (Cfr., «Dictamen sobre el Anteproyecto de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Sesión ordinaria del Pleno de 25 de abril de 2002», en *Colección Dictámenes*, número 3/2002, CES, mayo 2002, pág. 5).

¹¹⁰ En este sentido, CARBAJO VASCO, D.: «Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Impuestos*, nº 10, mayo 2003, pág. 20.

¹¹¹ En contra de este criterio se expresó durante la tramitación parlamentaria de la Ley, el Grupo Federal Izquierda Unida, que presentaría una enmienda a la totalidad, instando la

había promulgado la LODA¹¹², donde se contiene el régimen sustantivo esencial de dichas entidades y en la que se contempla expresamente a las «asociaciones de utilidad pública»¹¹³, otras de las grandes protagonistas de este régimen fiscal especial, como tendremos ocasión de comprobar a lo largo de este trabajo.

Salvando, pues, este aspecto, que constituye, quizás, el rasgo diferencial más acusado, puede decirse que, sin perjuicio de la mayor o menor profundidad de alguno de sus cambios, la Ley 49/2002 se encuentra lejos de la innovación que pretende traslucir su Exposición de Motivos¹¹⁴.

Desde el punto de vista estructural, la Ley se vertebra en tres títulos. El primero de ellos, circunscrito a un único artículo, se contrae a señalar el objeto y ámbito de aplicación de la Ley¹¹⁵, incorporando como principal novedad la

devolución del Proyecto de Ley al Gobierno (vid, BOCG, Congreso, VII Legislatura, serie A, nº 106-9, enmienda núm. 13, pág. 36). En la defensa de dicha enmienda, se manifestaría en este aspecto por el Sr. REJON GIEB: «El Grupo Federal de Izquierda Unida, señorías, considera imposible, y lo decía antes, analizar esta norma sobre el mecenazgo si no es relacionándola como parte de un todo con el proyecto de ley de fundaciones. Es cierto que el proyecto de ley de mecenazgo excede los límites de la forma jurídica de la fundación y que se adentra por los territorios de las asociaciones, federaciones deportivas o las ONG, etcétera, pero todos sabemos que las ONG y asociaciones tienen un peso económico y financiero infinitamente menor que el que tienen las más de 5.500 fundaciones que hay en España, ya que estas facturan unos 24 millones de euros al año, cerca de los cuatro billones de las antiguas pesetas. (...) Por otra parte, y le concedemos una tremenda importancia a este hecho, es innegable, señor Montoro, que no se puede analizar el régimen de beneficios económicos, fiscales y jurídicos de todas estas figuras, y muy especialmente de las fundaciones, sin tener en cuenta el papel que el Gobierno concede a estas formas jurídicas y, entre ellas, a las fundaciones» (BOCG, Diario de Sesiones, Pleno y Diputación Permanente, VII Legislatura, nº 193, sesión plenaria nº 186, de 3 de octubre de 2002, pág. 9637).

¹¹² Ley Orgánica 1/2002, de 22 marzo, reguladora del Derecho de Asociación. BOE núm. 73, de 26 de marzo.

¹¹³ Artículos 32 y ss.

¹¹⁴ Especialmente crítico en este sentido CARBAJO VASCO, que llega a calificar de «pueril, el intento del legislador por demostrar la existencia de una ruptura radical de la nueva legislación con respecto a la Ley 30/1994» (CARBAJO VASCO, D.: «Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, pág. 18 y también posteriormente en «Los beneficios fiscales del mecenazgo», *Revista Española del Tercer Sector* nº 2, ene-abr. 2006, pág. 79). También CABRA DE LUNA, pese a considerar que constituye un paso más en la desfiscalización de las entidades sin fines lucrativos y en la incentivación del sector privado para que apoye al tercer sector, señala que «la reforma no supone, sin embargo, una ruptura con los planteamientos de la Ley 30/1994, sino que es continuista en las soluciones y los aspectos técnicos» (CABRA DE LUNA, M.: «Ley de fundaciones y Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo. Comentario sobre los proyectos de Ley de Fundaciones y de Mecenazgo». Cuadernos de Información Económica, nº 171, Nov.-Dic. 2002, pág. 173).

¹¹⁵ El artículo que comentamos tiene el siguiente tenor:

«Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación. 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.

referencia —en cierta medida superflua— a los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno¹¹⁶. Los otros dos títulos se refieren, respectivamente, al régimen fiscal de las ESFL y a los incentivos fiscales al mecenazgo.

El «régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro» y el «régimen fiscal del mecenazgo» han de contemplarse como **piezas o componentes de una misma estrategia**: canalizar la iniciativa privada hacia actividades de interés general, como se evidencia en el nexo que entre ambos establece el artículo 16.a) al configurar como «entidades beneficiarias del mecenazgo» a las «entidades sin fin de lucro».

En efecto, el alentamiento de las entidades sin fin de lucro mediante la concesión, por un lado, de un régimen tributario privilegiado que las permita liberar recursos para su empleo en la consecución de los fines que las justifican (régimen fiscal especial), y la atracción hacia ellas, por otro, de la colaboración del sector lucrativo mediante el establecimiento de un régimen de incentivos (régimen del mecenazgo¹¹⁷), constituye una de las fórmulas a través de las

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 Convierto 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».

¹¹⁶ Aunque reconociendo que en este aspecto el precepto puede resultar innecesario a la vista del art. 96 CE, para PEDREIRA MENÉNDEZ, su principal virtud reside en destacar, en relación a las entidades sin fin de lucro dependientes de la Iglesia católica, la subordinación de esta Ley al Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, en cuanto tiene atribuido el carácter de Tratado internacional, así como la necesidad de respetar los convenios de doble imposición que eventualmente puedan resultar de aplicación a alguna entidad extranjera sin ánimo de lucro. «La norma —señala dicho autor en referencia al art. 1.3— no hace más que recordarnos que el Estado español tiene suscrito un Acuerdo de 3 de enero de 1979, sobre asuntos Económicos con la Santa Sede, y que sus previsiones no pueden verse alteradas por lo establecido en la Ley 49/2002. Por lo demás, este precepto nos recuerda que puede existir alguna entidad sin ánimo lucrativo extranjera que pueda verse sometida a tributación en España, en cuyo caso también es posible que le sea de aplicación algún convenio de doble imposición, que debería ser respetado por la Ley 49/2002». PEDREIRA MENENDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Civitas, Madrid, 2003, págs. 60-61.

¹¹⁷ Los incentivos fiscales al mecenazgo constituyen, sin duda, un tema crucial para las entidades no lucrativas. Piénsese, que, a diferencia del *Estado* (que satisface los intereses generales obteniendo la financiación precisa a través del sistema tributario), y de las *empresas de mercado* (que trasladan sus costes de producción mediante el precio de venta de los bienes y servicios que realizan), las *entidades no lucrativas*, por el contrario, ni pueden obtener coactivamente sus ingresos, ni pueden repercutir sobre sus beneficiarios los costes de las actividades de interés general que constituyen su fin, aunque sólo sea porque éstos carecen de

cuales esta Ley, siguiendo los pasos de su antecesora, pretende encauzar los esfuerzos privados en dirección a dicho interés.

Ahora bien, conviene advertir que la finalidad última que la preside no es convertirse en un mero instrumento de financiación de un determinado tipo de entidades: su fin es el encauzamiento de la iniciativa privada hacia la realización de actividades de interés general, *pero no necesariamente a través del «tercer sector» en exclusiva*¹¹⁸. De ahí, se comprende —sin perjuicio de la opinión que pueda merecernos— la inclusión, por ejemplo, de determinados entes públicos como entidades beneficiarias del mecenazgo¹¹⁹, o la regulación

la capacidad económica que les permitiría hacer frente a la totalidad de los costes que dichos servicios implican; que es justamente la razón por la que no aparecen atendidos por el mercado (inexistencia de demanda para dichos servicios no ya a precio de mercado, sino incluso a precio de coste, ya que éste suele ser normalmente elevado, al requerir servicios personales intensivos y no prestarse a la estandarización, ni a economías de escala). Así, pues, mientras que, por un lado, los incentivos al mecenazgo son un estímulo para las empresas, en cuanto les permite aliviar su carga tributaria, y, por otro, constituyen para el Estado un instrumento útil para orientar la iniciativa privada hacia la satisfacción del interés general, contribuyendo a minorar el gasto público, para las *entidades no lucrativas*, en cambio, dicho régimen —junto con el tratamiento de la tributación de las actividades económicas que puedan ejercer— constituye una cuestión clave que afecta a su propia supervivencia: una apropiada regulación puede encauzar hacia ellas un conjunto de recursos que, mediante una equilibrada combinación con otras fuentes de financiación (como las subvenciones o ayudas públicas, o los ingresos por la realización de determinadas actividades económicas), les permita subsistir, manteniendo su autonomía frente a los otros sectores. En otro caso, terminará siendo inevitable que queden cautivas, bien de los intereses económicos de las grandes empresas, deseosas de enjugar su imagen o, más sutilmente, de suscitar determinados estados de opinión favorables a sus estrategias de mercado; bien del propio Estado, sea con el objeto de transmitir ante el electorado la impresión de “estar haciendo algo” o, lo que sería peor, sirviéndose de ellas, en un sentido *corporativista*, como instrumento de control o dominación social.

¹¹⁸ Sobre este particular sigue siendo plenamente válido para la Ley 49/2002 lo señalado en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994, cuando, subrayando su finalidad incentivadora de la participación de la iniciativa privada en actividades de interés general, manifestaba que «Esta participación puede canalizarse a través de las siguientes vías, a las que se concede un régimen fiscal ventajoso: [1] Constitución de entidades que persigan fines de asistencia social, cívicos... [de interés general, en suma], y que, en razón de su forma de personificación, tengan esta finalidad como exclusiva, caso de las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública. [2] Realización de aportaciones a las entidades anteriormente descritas al objeto de contribuir por esta vía a la realización de sus fines específicos. [3] *Participación e intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines (...)*». (Cfr., apdo. VI de la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994.

¹¹⁹ A este respecto, señala críticamente PEÑUELAS i REXACH, que «La Ley permite que también las Administraciones puedan ser beneficiarias de las acciones de mecenazgo, lo que sin lugar a dudas constituye un grave inconveniente para que las entidades privadas sin ánimo de lucro puedan acceder con muchas probabilidades de éxito al reducido mercado español del mecenazgo. Con ello, el legislador está conscientemente debilitando el papel del mecenazgo como fuente de financiación de las entidades privadas sin ánimo de lucro, dado que muchas empresas pueden considerar más conveniente para sus intereses financiar actos de las Administraciones con las que tienen frecuentes relaciones contractuales que actos de fundaciones y asociaciones por la simple obtención de una mejora de su imagen social» (PEÑUELAS i REXACH, L., «Prólogo» a la obra de CASANUELLAS CHUECOS, M.: *El nuevo Régimen*

dentro del mismo de la deducción de los gastos realizados directamente por los sujetos pasivos en actividades de interés general¹²⁰.

I. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

En lo que concierne al «nuevo régimen fiscal» de las ESFL, al que la Ley dedica su título II, la primera observación que cabe realizar es que, como ya habíamos apuntado, dista de suponer un cambio radical respecto del establecido por su predecesora. Sus rasgos principales no difieren de los que ya caracterizaban al régimen diseñado por la Ley 30/1994, pudiendo resumirse en las siguientes notas:

- En primer lugar, es un régimen **restringido** a unas determinadas entidades, que, además de por la *ausencia de ánimo de lucro* y por *perseguir fines de interés general*, se caracterizan por quedar sujetas al *control y supervisión de la Administración*; aunque, como luego se verá, el régimen no alcanza tampoco a todas, sino sólo a las que revistan una determinada forma y se plieguen a determinadas condiciones. A ellas cabría añadir las entidades singularmente contempladas en sus disposiciones adicionales, las cuales, sin ser expresamente calificadas como entidades sin fin de lucro, también van a poder disfrutar de los beneficios que integran este régimen fiscal. Pero conviene avanzar que estas últimas no son propiamente sujetos de este régimen, no son «entidades sin fin de lucro» en el sentido de esta Ley, sino entidades que *se equiparan a ellas* a los fines de que puedan gozar del mismo trato fiscal.
- En segundo lugar, es un régimen **fragmentario** porque no abarca todas las figuras tributarias a que pueden quedar sometidas las entidades que contempla. Así, por ejemplo, no previene ninguna

Tributario del Mecenazgo, Ley 49/2002, de 23 de diciembre, Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 15).

¹²⁰ Nos estamos refiriendo, en concreto, a lo dispuesto en el art. 26 de la Ley 49/2002, en cuanto admite la deducibilidad en la base imponible del IS, del IRNR o del IRPF (en este último caso, respecto de los rendimientos netos de actividades económicas de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa), de los gastos realizados directamente por dichos sujetos pasivos para los fines de interés general a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley 49/2002. En este sentido, entre las distintas cuestiones que plantean CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS al hilo del comentario de este artículo 26, resulta ilustrativa la que se refiere al hecho de que una ESFL tenga que tributar por sus rentas no exentas al 10%, sin poder deducirse los excedentes aplicados a la realización de sus fines de interés general, mientras que una entidad lucrativa puede deducirse sin límites los gastos realizados en dichas mismas finalidades, lo que lleva a estos autores a señalar que pudiera resultar más conveniente para la ESFL constituir una sociedad que, con respeto de lo dispuesto el art. 3.3º, dedicase todo su excedente, hasta neutralizar la base imponible vía gastos del art. 26, a la financiación de dichas actividades, que realizar directamente la explotación económica (CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIVAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit., págs. 221-223).

peculiaridad fiscal en el IVA¹²¹ o, en el ámbito local, en el ICIO, en el IVTM o en las tasas¹²².

¹²¹ La omisión de toda alusión al IVA fue denunciada por el Consejo Económico y Social en su Dictamen sobre el anteproyecto de Ley: «resulta llamativo —señalaba dicho Consejo— que en un texto dirigido a regular los aspectos fiscales de las entidades sin fines lucrativos no se incluyan disposiciones normativas relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido». Para dicho CES hubiera sido necesario que la citada Ley hubiese dado solución a diversos problemas, como la exención de las actividades gratuitas, evitando que tributen como autoconsumo; la aplicación de las exenciones del art. 20 de la LIVA, sin requerir autorización por parte de la Administración Tributaria; la exclusión de las subvenciones recibidas para el ejercicio de las actividades propias de sus fines de interés general del régimen de prorata; el establecimiento de un régimen de franquicia semejante al de otros Estados de la UE, respecto de las operaciones no gratuitas que residual u ocasionalmente pudieran llevar a cabo entidades que operan normalmente de forma gratuita, cuando el importe de la contraprestación no sea significativo o sea esporádico; o la modificación del art. 20.Uno.8º y 14ª de la LIVA para extender la exención a las entregas de bienes directamente relacionadas con las prestaciones de servicios sociales y culturales (cfr., «Dictamen sobre el Anteproyecto de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Sesión ordinaria del Pleno de 25 de abril de 2002», en *Colección Dictámenes*, número 3/2002, CES, mayo 2002, págs. 5 y 10 y 11). De dicha crítica se ha hecho eco en la doctrina. Por todos, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Civitas, Madrid, 2003, pág. 22, quien considera que, pese al argumento de que el Estado español carece de competencias al tratarse de un tributo armonizado por la VI Directiva de la UE, sí hubiera sido posible aplicar alguna de las propuestas planteadas, lo que, a juicio de dicho autor, sería incluso más correcto que la actual regulación; y también RUIZ GARIJO, M.: «Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención», *JT*, nº 2, mayo 2004, BIB 2004\353, apdo. II,2,B,b).

¹²² La extensión de los beneficios fiscales de las entidades sin fin de lucro a otros tributos locales, fue propuesta por distintos Grupos Políticos tanto en la tramitación parlamentaria de la anterior Ley 30/1994, como en la de la vigente Ley 49/2002. Así, cabe citar, respecto de la Ley de 1994, la enmienda núm. 79, presentada por el Grupo Mixto-ERC en el Congreso, en el sentido de incluir la exención en el IVTM por los vehículos cuya titularidad corresponda a dichas entidades y estuvieran destinados al cumplimiento de su objeto o finalidad específica (en este particular, debe recordarse que si bien hoy, tras la Ley 51/2002, se encuentran exentas todas «las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos» —art. 93.1.d) TRLHL—, en aquél entonces sólo estaba exenta la Cruz Roja). En cuanto a la Ley 49/2002, mientras que, por un lado, el Grupo Federal de Izquierda Unida en su enmienda nº 44, instó la supresión de la exención en el IIVTNU, que figuraba en el Proyecto de Ley, Convergencia i Unió, por el contrario, solicitaba en su enmienda núm. 116, la exención en el ICIO para las obras que tengan por finalidad la conservación y restauración de monumentos históricos inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural. En relación a esta última enmienda, se ha de recordar que en dicho Impuesto ya se encuentra prevista una bonificación potestativa, que puede alcanzar el 95 por ciento de la cuota, respecto de aquellas construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas —por el Pleno de la Corporación— de especial interés o utilidad municipal, por concurrir circunstancias *sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo* [art. 103.2.a) TRLHL], por lo que no es un supuesto del que quepa predicar que se encuentra «fiscalmente desprotegido». Diferente es el juicio que nos merezca el que dicha bonificación sea potestativa, teniendo en cuenta que su interés artístico o cultural puede trascender los intereses municipales. Pero, paralelamente, habríamos de preguntarnos entonces, si resulta lógico, dada esa transcendencia, que el coste de dicho beneficio haya de recaer exclusivamente sobre las arcas municipales, como resulta de lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 9.2 TRLHL, si el Ayuntamiento en cuestión decide establecerlo. Pero tampoco

- En tercer lugar, es un régimen **especial**, e incluso cabría añadir que lo es en un doble sentido: respecto al régimen general correspondiente a cualquier otro sujeto pasivo, y en relación a las normas o regímenes especiales que puedan estar previstos en la normativa propia de determinados tributos, en atención al carácter no lucrativo de las entidades sujetas¹²³.

Y, finalmente,

- Es un régimen **voluntario** para cuyo disfrute basta con hacer explícita la opción por el mismo.

II. EL ÁMBITO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

Uno de los rasgos, que más atrás destacábamos, de la fisonomía de este régimen fiscal es que se trata de un régimen *fragmentario*, que no abarca la totalidad de las figuras tributarias a que pueden quedar sometidas las entidades a que se refiere. La propia Exposición de Motivos de la Ley, sin llegar directamente a confesarlo, de alguna forma nos lo anticipa, pues cuando ésta declara que el régimen fiscal que instituye se apoya en tres pilares básicos,

la enmienda a que nos referimos contemplaba ninguna compensación como previene el art. 9.2-I TRLHL. Posteriormente, dicho Grupo Parlamentario de CiU seguiría insistiendo e, incluso, ampliando el ámbito de la exención propuesta para que comprendiera no sólo los monumentos históricos, sino todos los inmuebles, salvo los íntegramente afectos a actividades económicas no exentas (si la afectación es parcial, tributarían únicamente por la parte afecta) y no sólo respecto de las obras de conservación y restauración, sino sin límite (abarcando, pues, desde las obras de nueva planta hasta las de ampliación, acondicionamiento...). Así, en la Proposición de Ley presentada con fecha 21 de diciembre de 2011 (vid., BOCG, X Legislatura, serie B, núm. 35-1, 5 de enero de 2012) o en la de 13/05/2014 (BOCG, X Legislatura, serie B, núm. 183-1, de 23 de mayo de 2014).

¹²³ Ciertamente, en este último sentido estamos pensando en el IS, aunque desde una rigurosa ortodoxia, esa consideración pudiera tildarse de inexacta: el «régimen de las entidades parcialmente exentas» que, desde la Ley 43/1995, vienen contemplando con tal denominación las sucesivas leyes del Impuesto de Sociedades es también un régimen fiscal «especial». A pesar de todo, la idea que se expresa no resulta inadecuada: piénsese, que a diferencia del de la Ley 49/2002, el citado régimen del IS no exige que las entidades sin fin de lucro reúnan requisitos especiales para que puedan acogerse al mismo, por lo que, en ese aspecto, cabría reputar dicho régimen como el de las entidades no lucrativas «comunes», frente al de las entidades sin fin de lucro «especiales» (las de «primera división») de la Ley 49/2002; argumento que se refuerza si pensamos en que el régimen de las entidades parcialmente exentas será el aplicable en defecto del régimen de la Ley 49/2002. En un sentido coincidente con el que apuntamos, MARCO SERRANO, L.M.: «El Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Rev. Estudios Financieros*, nº 250, 2004, pág. 5, quien señala que la Ley 49/2002 no quiebra «el esquema básico de coexistencia de un “régimen especial de exención parcial”, a partir de ahora regulado por la Ley 49/2002, y otro “general de exención parcial”, con beneficios más limitados y restringidos, que se sigue manteniendo en el Capítulo XV del Título VIII (arts. 133 a 135) de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades» [luego, capítulo XV del Título VII del TRLIS-04 y, hoy ya, en el capítulo XIV del Título VII (arts. 109 a 111) de la actual LIS-2014: Ley 27/2014, de 27 de noviembre].

solamente menciona —además del concepto de entidad sin fines lucrativos— al *Impuesto sobre Sociedades* y «la fiscalidad en materia de tributos locales»¹²⁴, que vienen a constituir, en suma, el ámbito a que se constriñe su título II.

Anteriormente, pese a que no formaran parte de los contemplados en el referido título, cabía añadir también, como integrantes del régimen, al *ITPyAJD*¹²⁵ y a la *Tasa judicial* creada por la Ley 53/2002¹²⁶, en la medida en que ambos tributos contenían exenciones específicas para las entidades acogidas al mismo.

En efecto, si por «régimen tributario especial» entendemos el conjunto de normas que disciplinan la tributación de unos determinados sujetos o de determinados aspectos de la fiscalidad que recae sobre ciertos hechos, actos u operaciones, en razón de sus singularidades o en atención a las peculiares características de los sujetos pasivos a quienes afectan¹²⁷ —como, en nuestro caso, son las entidades sin fines lucrativos—, habrá de convenirse en que deben reputarse como integrantes del mismo todas aquellas normas que disciplinen su régimen tributario con independencia de que figuren en un único texto —como será lo más habitual—, o se hayan incorporado a los que contengan la normativa propia de los distintos tributos que les afecten.

¹²⁴ Las novedades más destacables que la Ley 49/2002 presenta respecto de su antecesora en el ámbito tributario local, se concretan, por un lado, en el establecimiento de una nueva exención en el IIVTNU y en la modificación de las que ya se contemplaban en la Ley anterior respecto del IBI y del IAE; y, por otro, en la supresión del requisito de la «solicitud» al Ayuntamiento, que antes exigía el art. 46.2 de la Ley 30/1994 y que ha sido sustituida por una mera «comunicación» del acogimiento a este régimen fiscal, con las características y efectos que más adelante examinaremos.

¹²⁵ En este sentido, la propia Ley 49/2002, modifica en su DA 3ª, la letra A) del artículo 45.I del texto refundido del ITPyAJD (RDLegislativo 1/1993, de 24 de septiembre), con el fin de acomodarlo al régimen fiscal que dicha Ley establece.

¹²⁶ Nos referimos a la «tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo», creada por el art. 35 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 diciembre), en cuyo apartado tres, 2, se establecía: «[...] 2. Exenciones subjetivas. Están en todo caso exentas de esta tasa: a) *Las entidades sin fines lucrativos que hayan optado por el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.* b) Las entidades total o parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades. [...]».

¹²⁷ En este sentido, en el *Diccionario Jurídico* [AA.VV. (coord.: FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J.M.), Aranzadi, 2002], Voz «REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES», se definen así: «Denominación que reciben el conjunto de normas de naturaleza tributaria que resultan aplicables a unos determinados sujetos pasivos o a unos determinados hechos imposables, en función de las peculiares circunstancias o características que concurren en los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate». Definición prácticamente coincidente con la que adoptaba el art. 47 del TRLIS-04 y, hoy, la LIS-2014, en su art. 42.1, en relación a los que integran su título VII cuando dispone: «1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los contribuyentes afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate».

Sobre este particular, pues, la Ley 49/2002 resulta engañosa, ya que, a pesar de la rúbrica de su título II, éste no contiene, como promete, la integridad del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro: una parte de él se halla también fuera del mismo. En este sentido, puede decirse que al carácter *fragmentario* que comentábamos, se une, además, cierto grado de *dispersión*¹²⁸.

No obstante, esa dispersión se encuentra hoy muy reducida. Tras la reforma operada por la Ley 10/2012¹²⁹, la nueva tasa judicial ya no vincula la exención a ser una ESFL, sino a que se trate de personas a quienes se haya reconocido el derecho a la asistencia jurídica gratuita, lo que puede alcanzar a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, pero ya no por ser «entidades sin fin de lucro», sino porque hayan acreditado insuficiencia de medios para litigar y tengan reconocido el derecho a dicha asistencia¹³⁰, lo que la sitúa, por tanto, extramuros del régimen fiscal que nos ocupa.

En definitiva, pues, puede concluirse que el régimen fiscal especial de las entidades sin fin de lucro queda hoy circunscrito, por un lado, al IS, y al ITPAJD; y, por otro, a determinados tributos locales: el IBI, el IAE y el IIVTNU (amén de los recargos locales susceptibles de girarse sobre aquéllos).

III. EL RÉGIMEN FISCAL DE LA LEY 49/2002 COMO RÉGIMEN ESPECIAL DE «DETERMINADAS» ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

Nuestro Ordenamiento tributario carece de un régimen que contemple unitariamente la heterogénea gama de entidades (fundaciones, asociaciones,

¹²⁸ En este punto la Ley resulta criticable. Nada hay que objetar a que el Legislador decida recoger en un mismo texto los distintos beneficios y peculiaridades fiscales que considere oportuno establecer para las específicas entidades que contempla, pero lo que ya no parece tan razonable es que, una vez decidido por esa sistemática, actúe de forma incongruente, incluyendo unos beneficios en el título dedicado al régimen fiscal de dichas entidades, mientras que otros —como es el caso del ITPAJD— los incorpore en la regulación de cada uno de los tributos a que afectan. Obsérvese, que ello se producía en la propia Ley en la que se establece el régimen fiscal de dichas entidades (caso del ITPAJD) o en una Ley aprobada apenas unos días después: la Ley 53/2002, de 30 de diciembre (en lo que concierne a la tasa judicial).

¹²⁹ Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses (BOE núm. 280, de 21 de noviembre).

¹³⁰ Cfr., art. 4.2.a) de la Ley 10/2012 [hoy, art. 4.2.b) tras su reforma por el art. 11 del Real Decreto 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (BOE núm. 51, de 28 de febrero)], en relación al artículo 2.c) de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita (BOE núm. 11, de 12 de enero).

cooperativas, mutuas, agrupaciones de interés económico, organizaciones empresariales y sindicales, etc.) que cabría congregarse bajo la genérica rúbrica de *no lucrativas*. La ausencia de ánimo de lucro (noción que, a la diversidad de lecturas de que es susceptible, añade las insuficiencias propias de la caracterización negativa —por lo que no son o lo que no buscan— de las entidades que se aglutinan bajo esa genérica denominación) difícilmente puede proporcionar, en solitario, la cohesión precisa para alumbrar un régimen común para el conjunto delimitado por ese solo criterio y, en todo caso, éste no parece el más idóneo para determinar, por sí solo, un tratamiento fiscal uniforme.

Así pues, aun cuando del título de la Ley, incluso de su Exposición de Motivos, pudiera extraerse a primera vista otra conclusión, una de las primeras observaciones que han de realizarse al abordar el tema de los sujetos del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro es, precisamente, la de que la Ley 49/2002 ni tiene como objeto el conjunto de entidades susceptibles de encuadrarse bajo ese genérico rótulo¹³¹ ni constituye, en rigor, como ya ocurriera con su antecesora, un «estatuto fiscal» de las entidades no lucrativas¹³²

Su artículo primero, de análogo tenor que el art. 40.1 de la Ley 30/94, nos lo señala al disponer que:

«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».

Obsérvese cómo la propia Ley puntualiza en este primer precepto que su objeto no son *todas* las entidades no lucrativas, sino *únicamente* «*las definidas en la misma*»; puntualización, que resulta importante subrayar, no sólo habida cuenta del equívoco *nomen iuris* que utiliza (omnicomprensivo de la variada gama de entidades a que antes aludíamos), sino, también, incluso, frente a un significado más restringido, limitado a las que persiguen fines de

¹³¹ En ese sentido, ya advertía CARRETERO LESTÓN que «el propio título del Proyecto de Ley puede resultar engañoso, ya que no se trata de regular el régimen fiscal de todas las entidades sin fines lucrativos, sino exclusivamente de algunas, de modo particular las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública, y en todo caso previo cumplimiento de una serie de requisitos». Cfr., CARRETERO LESTÓN, J.L.: «Comentarios al Proyecto de Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Boletín Aranzadi Fiscal*, núm. 45/2003, enero (BIB 2003\1), §3.

¹³² En relación a la Ley 30/1994, ya lo había subrayado ARIAS VELASCO, quien, tras indicar que dicha Ley no agotaba la normativa reguladora del régimen tributario de las entidades sin ánimo de lucro, señalaba la necesidad de distinguir entre las que, con particular gracejo, denominaba «*entidades de primera división*», a las que resultaba aplicable el régimen establecido en dicha Ley, y «*entidades de segunda división*», que quedaban extramuros de aquel régimen. Cfr., ARIAS VELASCO J.: *La Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*, op. cit., págs. 13 y ss.

Por otra parte, como ya dijimos, debe recordarse que ni antes la Ley 30/1994, ni ahora la Ley 49/2002, han contemplado la totalidad de las figuras tributarias a que, en su tráfico habitual, pueden quedar sujetas las entidades que aquí nos ocupan (vid. notas 121 y 122).

interés general¹³³, pues, como patentiza su artículo 2º, *a efectos de esta Ley no se considerará «entidad sin fin de lucro» a cualquiera que sin ánimo lucrativo persiga fines altruistas, sino **sólo** a las que respondan a las concretas tipologías que se consignan en dicho artículo y cumplan, **además**, los requisitos establecidos en la misma.*

En efecto, el citado art. 2º dispone que:

«Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores».

En relación al precepto que acabamos de transcribir, y en línea con el carácter restringido que estamos predicando de este régimen fiscal, es necesario destacar que, a pesar de la «ampliación» del número de entidades que contempla respecto de las mencionadas en el art. 41 de la Ley 30/1994, todas ellas son reconducibles a dos concretas tipologías: las **fundaciones** y las **asociaciones de utilidad pública**. Así, las ONGDs, por cuanto se exige que adopten «alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores», esto es, *que sean fundaciones o asociaciones de utilidad*

¹³³ En este sentido, GARCIA ANDRADE señalaba que «el término “tercer sector” [que la Ley 49/2002, como vimos, parece identificar en su Exposición de Motivos con las entidades a que se refiere en su parte dispositiva] puede tener dos acepciones. La más amplia alude a la ausencia de ánimo de lucro, de manera que cualquier entidad que opere sin ánimo de partir las ganancias quedaría circunscrita a esta categoría. Por el contrario, *la segunda de las acepciones está caracterizada no sólo por su ausencia de ánimo de lucro, sino fundamentalmente por su naturaleza altruista, esto es, su finalidad de servir a los demás*» (GARCIA ANDRADE, J.: *La Fundación: un estudio jurídico*. Escuela Libre Editorial-Fundación ONCE, Colección Solidaridad núm. 11, Madrid, 1997, el texto transcrito lo recogemos de PEDREIRA MENÉNDEZ, en *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., pág. 19, nota 1. La cursiva es mía). También en este último sentido indicaba MARTÍN DÉGANO que «*la denominación entidad sin ánimo de lucro evoca, en su acepción común, a un conjunto de instituciones privadas que en el desarrollo de sus fines institucionales llevan a cabo una serie de actividades que son consideradas beneficiosas para la sociedad*» (*El régimen tributario de las confesiones...*, op. cit., pág. 49).

*pública*¹³⁴; las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el registro de fundaciones, ya que, aun cuando sometidas en su constitución a su ley personal, están sujetas al protectorado correspondiente, «*siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas*» (art. 7.4 Ley 50/2002); las federaciones deportivas españolas, las territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, y los Comités Olímpico y Paralímpico Españoles, puesto que son entidades todas ellas de *utilidad pública*, conforme a la Ley 10/1980, del Deporte; y otro tanto cabe decir de las federaciones o asociaciones de entidades sin fin de lucro, por cuanto, como luego veremos, además de estar ellas mismas declaradas de utilidad pública, sus miembros de naturaleza asociativa deben disfrutar también de dicho reconocimiento y/o tratarse de fundaciones cuando tengan naturaleza institucional¹³⁵.

Ahora bien, señalado lo anterior, debe insistirse en que ello no significa que la forma jurídica y cuanto ella implica (a saber, el cumplimiento de las exigencias impuestas por su normativa específica para alcanzarla), aún constituyendo un requisito en todo caso necesario, sea por sí solo suficiente para que dichas entidades puedan ser consideradas sin fin de lucro a efectos de esta Ley. En este sentido, *sería erróneo considerar el régimen de la Ley 49/2002 como el régimen fiscal de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública*. Ya hemos señalado la necesidad de que éstas cumplan, además, las exigencias que establece el art. 3º, pero interesa adelantar que, más allá de la consideración de éstos como meros requisitos fiscales para que dichas entidades puedan acceder a un régimen privilegiado, el Legislador parece haber pretendido la creación de una categoría específica de entidad sin fin de lucro, según se desprende de la exposición de Motivos de la Ley, en la que se proclama que *el concepto de ESFL es uno de los tres pilares básicos del régimen fiscal*¹³⁶.

IV. DIVERSIDAD Y ARTICULACIÓN DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

Si en el apartado anterior se señalaba que la Ley 49/2002 no comprende todas las entidades que pudiera esperarse de su genérica rúbrica, corresponde subrayar ahora, que *el régimen fiscal que entroniza en su título II, tampoco*

¹³⁴ Si es, que se admite que las que sean asociaciones deban gozar también de dicho reconocimiento; cuestión, debo advertir, que no es en absoluto pacífica, como tendremos ocasión de comprobar.

¹³⁵ Aunque, como en el supuesto de las ONGDs, la necesidad de la declaración de utilidad pública, tanto en el caso de la federación o asociación de entidades sin fin lucro como en el de sus miembros de naturaleza asociativa, constituye una cuestión debatida que más adelante abordaremos con detalle.

¹³⁶ A este particular dedicaremos más adelante un específico apartado, porque resulta esencial para resolver determinados problemas que se producen en la interpretación de esta Ley.

agota los beneficios fiscales que el Ordenamiento tributario previene a favor de las entidades no lucrativas.

En efecto, si bien la Ley 49/2002 selecciona unos particulares sujetos a los que, bajo ciertos requisitos, atribuye la condición de «entidades sin fin de lucro», reconociéndoles un determinado *status fiscal*, ello no significa que el concepto de entidad sin fines lucrativos quede reducido al manejado por dicha Ley ni que con ella se agoten los beneficios fiscales que el Ordenamiento tributario previene para las entidades no lucrativas. Extramuros de dicho régimen, se encuentran establecidas diferentes disposiciones que también reconocen un trato fiscalmente favorable a diversas entidades carentes de propósito lucrativo —incluidas las de la Ley 49/2002, en cuanto reúnan los requisitos que en cada caso se exija—, con independencia de las definiciones y criterios propios de dicho régimen especial¹³⁷. En otras palabras, *coexisten* dentro del mismo Ordenamiento tributario diversos tratamientos o regímenes aplicables a las entidades sin fin de lucro, que, en unos casos, se complementan y, en otros, sencillamente, se entrecruzan.

Pues bien, es, justamente, en el paraje donde se produce el encuentro de las disposiciones de la Ley 49/2002 con la normativa propia de aquellos tributos que prevén un determinado tratamiento para las entidades no lucrativas, en el que ahora nos interesa detenernos.

A este respecto, lo primero que ha de recordarse es que el de la Ley 49/2002 es un *régimen fragmentario*, que no abarca todas las figuras tributarias a que pueden quedar sometidas las entidades que contempla. Ello va a limitar la zona de intersección a que nos referimos, básicamente, al IS y a determinados tributos locales, a los que, sin entrar en un análisis pormenorizado, ceñiremos ahora nuestra atención.

1. LA ARTICULACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA LEY 49/2002 Y EL «RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS» EN EL IS.

La coexistencia de diversos regímenes fiscales aplicables a las entidades sin fines lucrativos queda claramente evidenciada en el art. 9 de la LIS-2014, en el que, reproduciendo lo establecido en el art. 9 del anterior TRLIS-04, se previene que las *entidades o instituciones sin ánimo de lucro*

¹³⁷ Así, por ejemplo, una asociación declarada de utilidad pública puede estar acogida al régimen de la Ley 49/2002 y *al mismo tiempo* ser considerada «*entidad de carácter social*» a efectos del IVA. En cambio, otra que también se dedique a fines socio-asistenciales de interés general, pero que no haya sido declarada de utilidad pública, a pesar de no poder acogerse al régimen especial de dicha Ley, podrá, sin embargo, disfrutar de los beneficios que en el citado impuesto se contempla para las entidades o establecimientos de carácter social —que también son entidades no lucrativas—, si cumple los requisitos del art. 20.Tres de la LIVA. *El no ser «sin fin de lucro» a efectos de la Ley 49/2002, en modo alguno supone que no puedan considerarse sin fin de lucro a efectos del IVA, o de otros tributos.*

puedan quedar sometidas, bien al «régimen de las entidades parcialmente exentas», previsto en el capítulo XIV de su título VII, bien al «régimen de la Ley 49/2002», si se dan los supuestos para su aplicación¹³⁸.

Repárese en que se trata, en ambos casos, de «régimenes especiales», que recíprocamente se descartan, conforme se desprendía del art. 9 TRLIS-04 y hoy, con igual tenor, del art. 9 LIS-2014. En este sentido, la aplicabilidad de uno u otro régimen, se resuelve mediante la *supletoriedad* del contenido en la LIS-2014, por un lado, y el *carácter opcional* del de la Ley 49/2002, por otro. Ello significa que si no se ejercita la opción por este último, se renuncia a su aplicación, o dejan de cumplirse los requisitos que permiten su disfrute, devendrá aplicable el régimen de exención parcial de la LIS-2014. A no ser, claro está, que lo que ocurra sea que la entidad no pueda seguir considerándose no lucrativa, lo que comportaría directamente la aplicación del «régimen general» del Impuesto.

En ese sentido, podría decirse que el de la Ley 49/2002 constituye un régimen fiscal especial «dentro de la propia especialidad» que presenta la tributación de las entidades sin fin de lucro. Piénsese, que el régimen de exención parcial previsto en la normativa del IS, a diferencia del de la Ley 49/2002, no exige que las entidades no lucrativas reúnan requisitos especiales para que puedan acogerse al mismo, por lo que, en ese aspecto, cabría reputar dicho régimen no sólo como un «régimen general», en relación al de la Ley 49/2002, sino, incluso, como el régimen de las entidades no lucrativas «comunes», frente al de las entidades sin fin de lucro «especiales» de la Ley 49/2002.

Es importante destacar esta última idea, porque, en definitiva, prescindiendo ahora del carácter opcional del de la repetida Ley 49/2002, en ella radica la clave que preside la articulación de ambos regímenes: la aplicación de uno u otro se cimenta sobre el *mayor o menor nivel de exigencias*, de forma que a la mayor severidad de los requisitos a que se sujeta la vida y funcionamiento de estas entidades —desde su constitución a su disolución— le corresponde también un tratamiento fiscal más beneficioso.

Precisamente, ese carácter más beneficioso o «privilegiado» que se atribuye al régimen de la Ley 49/2002, y que ya se predicaba del instaurado por la Ley 30/1994, fue lo que llevó a la doctrina a distinguir entre aquellas entidades no lucrativas que podían disfrutar del mismo, y a las que por ello se

¹³⁸ La literalidad de dicho artículo 9 LIS-2014, en lo que ahora nos importa, es la siguiente: «2. Estarán parcialmente exentas del impuesto *en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002*, de 23 de diciembre [...], *las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título*». Por su parte, el apartado 3 de dicho mismo precepto dispone: «Estarán parcialmente exentos del impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley: a) *Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior*. [...]»

denominó «entidades de primera división»¹³⁹, «entidades especialmente protegidas»¹⁴⁰, «entidades con el máximo grado de protección»¹⁴¹ o expresiones similares, alusivas a la intensidad de los beneficios de que podían gozar a su amparo¹⁴², y aquellas otras que quedan excluidas de la aplicación de dicho régimen especial y a las que, por dicha causa, se designó simplemente como «entidades protegidas» o «entidades de segunda división».

En efecto, el tratamiento fiscal que respecto del IS reciben las entidades de la Ley 49/2002 es claramente más favorable: prácticamente la totalidad de las rentas que puedan obtener se encuentran exentas¹⁴³, tributando sólo por

¹³⁹ Así, en relación a la Ley 30/1994, ARIAS VELASCO, J.: *La Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*, o. cit., pág. 14. Con anterioridad había empleado este símil futbolístico GÓMEZ-APARICI, R.: «Nuevos y extraños contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, nº 34, 1980, págs. 64-65, aunque en un *sentido distinto*, ya que se utilizaba (en fecha obviamente muy anterior a la Ley 30/1994), para subrayar la diferencia entre las *entidades del artículo 5.1 LIS-78* (que dicho último autor designaría como «entidades de primera división»: Estado, CC.AA., OO.AA., Banco de España, entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social), que tributaban sólo por los rendimientos sujetos a retención, y las *entidades del art. 5.2* (a las que se referiría como «entidades de segunda»), las cuales, además de por los sujetos a retención, lo hacían por los rendimientos que obtuvieran por el ejercicio de una explotación económica, por los derivados de su patrimonio cuando su uso se encontrase cedido y por los incrementos de patrimonio.

Hoy, entre otros importantes cambios (el más celebrado, sin duda, la supresión a partir de la Ley 43/1995 de la denostada «imposición mínima»), las *entidades del art. 5.1 LIS-78* han de identificarse, salvando algunas diferencias (v.gr., las CCLL pasarían a recibir el mismo tratamiento que el resto de las Administraciones Públicas territoriales), con las «*entidades totalmente exentas*» del art. 9.1 TRLIS (hoy, art. 9.1 LIS-2014), siendo en el ámbito de las *entidades del art. 5.2 LIS-78* —vigente aún al aprobarse la Ley 30/1994— donde ha incidido el *régimen especial de las entidades sin fin de lucro*, imponiendo la necesidad de distinguir entre, por un lado, las entidades a las que resulta aplicable dicho régimen especial (que son a las que ARIAS VELASCO se refiere como «*entidades de primera*»), y, por otro, las «*entidades de segunda*», esto es, las que, por no cumplir los requisitos de dicho régimen especial, continuarían sujetas a los arts. 5.2 y 5.3 LIS-78 (y, desde la Ley 43/1995, al régimen de las «*entidades parcialmente exentas*» contenido actualmente en el capítulo XIV, del Título VII de la LIS-2014), que es la distinción a que nos estamos refiriendo en el texto.

¹⁴⁰ Utiliza esta expresión, en referencia a la Ley 30/1994, MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen Tributario del Mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996 y, también, ya respecto de la nueva Ley, CASANUELLAS CHUECOS, M.: *El nuevo Régimen Tributario del Mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 71. De entidades «*especialmente beneficiadas*», hablaba, por su parte, en idéntico sentido, PÉREZ DE AYALA, J.L. «Las fundaciones ante el Impuesto de Sociedades», en *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Madrid, Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Dykinson, 1998, pág. 67 y ss.)

¹⁴¹ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 43-50.

¹⁴² Conviene advertir, no obstante, que dichas denominaciones, como luego se precisa, se han dado pensando fundamentalmente en el IS.

¹⁴³ En este sentido, el art. 6 de la Ley 49/2002, dispondrá:

«Artículo 6. Rentas exentas.

las que procedan del ejercicio de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad específica y, en su caso, por las que, aún coincidiendo con sus fines estatutarios, no se encuentren entre las que se mencionan en el art. 7¹⁴⁴. El tipo impositivo que se las aplica es del 10 por ciento¹⁴⁵.

En cambio, las entidades no acogidas a dicho régimen —las entidades parcialmente exentas de la LIS-2014— tributan por las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas, coincidan o no con su objeto o finalidad estatutaria¹⁴⁶; por los rendimientos derivados de su patrimonio; por las plusvalías procedentes de adquisiciones o transmisiones a título lucrativo cuando no se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad

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

1º 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.

2º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3º 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.

4º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5º 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».

¹⁴⁴ En este sentido el art. 8.1 de la Ley 49/2002 establece que «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*».

¹⁴⁵ Cfr., art. 10 Ley 49/2002 y art. 29.3 de la LIS-2014.

¹⁴⁶ Ésta ha sido la [en su día, polémica] interpretación que vino dando la Administración tributaria, habida cuenta de lo dispuesto en el entonces art. 121.2 TRLIS, que excluía de la exención, que *prima facie* parecía reconocerles el art. 121.1 a) del mismo texto, a los rendimientos provenientes de dichas explotaciones. Hoy, con cierta redundancia respecto de su apdo. 2, el art. 110.1 a) de la LIS-2014 establece que estarán exentas, entre otras rentas: «Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica», pero especificando ahora: «*siempre que no tengan la consideración de actividades económicas*» y añadiendo que «En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, *siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica*».

específica; y por las obtenidas por la transmisión onerosa de bienes afectos a su objeto, cuando su total producto no se reinvierta íntegramente, dentro de plazo, en fines de la misma naturaleza¹⁴⁷. El tipo de gravamen aplicable es también notoriamente superior: el 25 por ciento¹⁴⁸.

No obstante a lo expuesto, conviene hacer alguna precisión. Si la entidad, por ejemplo, desarrolla sus fines de interés general mediante alguna de las explotaciones económicas que relaciona el art. 7 de la Ley 49/2002 (que son las que en el régimen especial de dicha Ley gozan de exención en el IS), arrojando sistemáticamente pérdidas, y, al tiempo, es titular de explotaciones económicas *ajenas* a sus fines —y, por tanto, no exentas— con cuyos beneficios enjuga los déficits que experimenta con las primeras, puede ocurrir que no le interese acogerse al régimen tributario especial de la Ley 49/2002.

Piénsese, que en dicho régimen los rendimientos obtenidos en las explotaciones económicas *ajenas* van a tributar en el IS —ya que la exención no les alcanza—, sin que dichos rendimientos puedan ser minorados, ni con los gastos, ni con las pérdidas sufridas en las explotaciones exentas (art. 8.2 Ley 49/2002). En cambio, en el régimen de exención parcial de la LIS, merced a lo dispuesto en su art. 110.2, todas las explotaciones económicas tributan¹⁴⁹, de manera que los rendimientos negativos de las explotaciones propias de sus fines y los rendimientos positivos de las explotaciones ajenas se integran y compensan en el cálculo de la base imponible del IS. En este caso, la principal ventaja de acogerse al régimen de la Ley 49/2002 se produciría en el tipo de gravamen¹⁵⁰, ya que, como se hizo notar, el tipo impositivo aplicable a las acogidas a tal régimen es el 10%, mientras que en el régimen de exención parcial de la LIS es el general del 25%. Pero, obviamente, dicha ventaja sólo será real cuando exista un resultado positivo (de la entidad en su conjunto, esto

¹⁴⁷ Art. 110.1 b) y c) LIS-2014, en relación al art. 110.2 de la misma Ley, y, anteriormente, art. 121.1 b) y c), en relación al 121.2 TRLIS.

¹⁴⁸ Dicho porcentaje es ahora el tipo gravamen general, sin perjuicio de las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas, que tributan al 15 por ciento durante el primer periodo impositivo (art. 29.1 LIS-2014), pero conviene señalar que, con anterioridad, ese tipo impositivo del 25 por ciento no era el general —que se situaba en el 35 por ciento—, sino el tipo reducido con el que quedaban gravadas *las entidades parcialmente exentas*, además de las cooperativas de crédito y las cajas rurales, los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos, los fondos de promoción de empleo, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, así como la Entidad de Derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias (cfr. art. 28.2 TRLIS).

¹⁴⁹ Recordemos que el citado art. 110.2 LIS-2014 (como anteriormente, el art. 121.2 TRLIS) dispone que «La exención a que se refiere el apartado anterior [en el que, entre otras rentas, incluye las provenientes de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica] *no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas*, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él».

¹⁵⁰ Adviértase, no obstante, que decimos la «principal ventaja», y no la «única», pues, al margen de los beneficios en los tributos locales, su acogimiento al mismo permitirá, en todo caso, que sean consideradas «entidades beneficiarias del mecenazgo».

es, integrando los rendimientos de las explotaciones exentas y no exentas) cuya tributación al tipo del 25% supere la carga fiscal que resultaría de aplicar el tipo de 10% sobre los rendimientos de las explotaciones económicas no exentas. En otro caso, les sería más conveniente no ejercer la opción por el régimen de la Ley 49/2002¹⁵¹.

Ahora bien, repárese en que uno de los beneficios de este último régimen es, precisamente, su carácter opcional. Si no le resulta favorable, basta con que la ESFL no ejerza la opción por el mismo. Todo ello, sin perjuicio de que, además, pueda resultar todavía más rentable, en ciertos casos, otra alternativa: a saber, acogerse, por un lado, al régimen de la Ley 49/2002 y, por otro, constituir una sociedad de capital, dedicada a las explotaciones económicas ajenas, que financie los fines de interés general de la entidad sin fin de lucro mediante la realización de donaciones u otras aportaciones gratuitas. Dichas donaciones estarían exentas del IS en la ESFL¹⁵², y al gozar ésta, merced a su acogimiento al repetido régimen fiscal, de la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo¹⁵³, la sociedad constituida por la misma podría gozar en su tributación de los incentivos establecidos en favor de los benefactores y mecenas de tal tipo de entidades. Otra cosa será, si ello no supondría una *distribución encubierta de dividendos* y, en consecuencia, resulte impracticable la deducción por mecenazgo¹⁵⁴.

¹⁵¹ Un ejemplo lo aclarará más fácilmente. Pensemos que una ESFL obtiene por las explotaciones *ajenas* a sus fines unos rendimientos netos de 150 unidades monetarias (u.m.), mientras que por las explotaciones económicas *exentas* tiene un resultado negativo de 100 u.m. En el régimen de las entidades parcialmente exentas, la base del IS sería: $150 + (-100) = 50$ u.m. Como el tipo es del 25%, la cuota tributaria ascendería a 12'5 u.m. En el régimen de la Ley 49/2002, los rendimientos de las explotaciones propias de su objeto no tributan si se trata de las relacionadas en el art. 7 (están exentas). Pero en este caso no representa mucha ventaja que lo estén, porque sus rendimientos son negativos. Así pues, sólo integrarían la base del IS los rendimientos positivos de las explotaciones ajenas (sin que, como se ha dicho, podamos deducir los gastos, ni las pérdidas correspondientes a las explotaciones exentas). Por consiguiente, la base sería 150 u.m. Como el tipo es del 10%, la cuota ascendería a 15 u.m., frente a las 12'5 u.m. con que sería gravada de no acogerse al régimen de la Ley 49/2002.

¹⁵² Art. 6 Ley 49/2002

¹⁵³ Art. 16.a) Ley 49/2002.

¹⁵⁴ A este respecto cabe recordar que si bien, en un primer momento, la Administración tributaria admitió la posibilidad de que la sociedad donante, dependiente al 100% de una ESFL, pudiera aplicarse la deducción por la donación efectuada a su matriz, en cuanto ésta, como ESFL, es entidad beneficiaria del mecenazgo, resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 49/2002 [contestaciones de la DGT de 5/04/2006 (consulta V0649-06) y de 21/07/2006 (consulta V1576-06)], posteriormente, a raíz del nuevo PGC-2007 y de la contestación del ICAC a la Consulta núm. 4 publicada en el BOICAC 79/sept. 2009, en la que, invocando el «fondo económico» y la «prevalencia del fondo sobre la forma jurídica», considera que se trata de una operación de distribución de fondos, la Administración tributaria ha pasado a rechazar la posibilidad de que entre socio y sociedad pueda existir como causa del negocio la mera liberalidad, de manera que «*las donaciones realizadas por las entidades participadas a favor de sus matrices deben considerarse como distribución de fondos propios (reservas, prima de emisión o capital), desde la sociedad hacia el socio*» [contestaciones de 13/04/2011 (consulta V0982-11) y de 15/06/2011 (consulta V1540-11)]. La consecuencia no es sólo que la sociedad-donante no pueda practicarse la deducción por mecenazgo, sino que, en su caso,

Recordemos, en definitiva, que el «régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro» y el «régimen fiscal del mecenazgo», como ya habíamos señalado, no son sino **piezas o componentes de una misma estrategia**, establecida de consuno por el legislador a fin de canalizar la iniciativa privada hacia actividades de interés general, de manera que la bondad o conveniencia del acogimiento al régimen especial ha de juzgarse siempre bajo ese doble prisma.

Pero si en relación al IS cabe hablar con carácter general de una correlación entre el mayor nivel de exigencias que la Ley 49/2002 impone para que una entidad pueda ser considerada sin fin de lucro a efectos de la aplicación de su régimen, y los mayores beneficios que éste reconoce a las entidades que las cumplan y opten por acogerse al mismo, no es ésta, sin embargo, una conclusión que pueda predicarse de los tributos locales, como a continuación vamos a ver.

2. LA ARTICULACIÓN DE LA LEY 49/2002 Y LOS TRIBUTOS LOCALES.

En primer lugar, en materia de tributos locales resulta inapropiado hablar de la coexistencia de una dualidad de «regímenes fiscales». Lo que en este ámbito se produce es la confluencia, por un lado, de un régimen fiscal especial

además, debe tributar por las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de la donación, por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales transmitidos y su valor contable. Sobre el particular puede verse, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «El Impuesto de Sociedades de las entidades sin fin de lucro privilegiadas», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo* (dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R.), Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005, pp. 841-842; BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, pp. 210-212; CAZORLA PRIETO, L.M. Y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: condiciones de acceso al régimen de la Ley 4[9]/2002, e Impuesto sobre Sociedades», en AAVV, *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*. Fundación Cristina Masaveu Peterson-Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1ª edición, 2011, capítulo I, pp. 41-43; MARTÍN DÉGANO, I.: «La deducción de las donaciones irrevocables, puras y simples a las entidades no lucrativas», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 345, 2011, pp. 106-107; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: Operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades y entidades no lucrativas: una relación imposible. *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 8/2012 (Estudio). BIB 2012\590, § 6.1.

Por nuestra parte añadiremos que si bien es cierto que puede ser difícil considerar que nos encontremos verdaderamente ante una donación, siquiera sea porque la ESFL, como socio único de su dependiente, ya era propietaria (mediata) del importe o del bien objeto de transmisión (coloquialmente, cabría decir que lo único que se ha hecho es «cambiarlo de bolsillo»), no es menos cierto que si la sociedad dependiente realizara directamente la actividad de interés general, en lugar de transferir el importe a su matriz para que ésta la lleve a efecto, dicha sociedad podría deducirse dicho importe de la base imponible del IS, como «gasto en actividades de interés general», conforme permite el art. 26 de la Ley 49/2002, lo que debiera llevar a que se equiparara el tratamiento, porque no parece muy neutral (vid. lo anotado a este respecto, *supra*, p. 79, nota 120). Además de que no resulta muy lógico que si la donación se efectúa a otra ESFL respecto de la que no exista tal vinculación, sí exista derecho a la deducción del art. 20, y cuando se haga a su matriz, no.

para unas concretas entidades sin fin de lucro que se acotan *ex profeso* por la reiterada Ley para aplicarles un tratamiento fiscal supuestamente más ventajoso, en el que, además del IS, se incluyen determinados tributos locales; y, por otro, diferentes preceptos contenidos en la regulación de distintas figuras del sistema tributario local, que contemplan determinadas peculiaridades (normalmente, exenciones) en la tributación de un heterogéneo grupo de entidades, cuyo común denominador sería la ausencia de ánimo lucrativo, pero a las que se exige, en cada caso, reunir para su disfrute un conjunto de requisitos, que distan de ser homogéneos.

Por otro lado, a diferencia del IS, en el que, como vimos, se produce una correlación entre el mayor nivel de exigencias y los mayores beneficios, en el caso de los tributos locales, sería aventurado aseverar el carácter «más beneficioso» del régimen de la Ley 49/2002. En puridad, dicha Ley se ha limitado en este ámbito a establecer determinadas exenciones, que vienen a *acumularse* a las previstas en la legislación tributaria local, sin que, ni ella, ni tampoco la Ley de reforma de las Haciendas locales —aprobada apenas unos días más tarde—, abordaran su reajuste y sistematización a la luz del repetido régimen.

Consecuencia de esa desidia del Legislador, es la falta de coordinación entre la normativa tributaria local y las disposiciones de la Ley 49/2002, lo que, al margen de la problemática que plantean determinadas exenciones que se mantienen incólumes pese a las dudas que suscita su aplicación¹⁵⁵, hace

¹⁵⁵ Nos referimos a la, en tantos aspectos, controvertida exención del art. 105.2.c) TRLHL, así como a la del art. 82.1.e TRLHL, en cuanto que en ambos se declara la exención a favor, respectivamente, de «[l]as *instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes*», y de los organismos públicos de investigación [y] los establecimientos de enseñanza [...] costeados íntegramente [...] por *fundaciones declaradas benéficas*»; calificación que, a juicio de un importante sector doctrinal, pugna con el espíritu que inspiró la Ley 30/1994 (y, en el mismo sentido, la Ley 50/2002), que habría derogado las normas en que dicha calificación se basaba. En este sentido, MARTÍN DÉGANO, quien sostendría, conforme a tal planteamiento, que las normas de los impuestos que todavía contienen referencias a las fundaciones benéficas o benéfico docentes debían ser también aplicables a las entidades acogidas a la LF. Ahora bien, en congruencia, el mismo autor se inclinaba por considerar que, a la inversa, aquellas fundaciones que no cumplieran los requisitos fiscales de la LF no podrían disfrutar de los beneficios reconocidos en otras leyes a las entidades benéficas [cfr., MARTÍN DÉGANO, I.: «La vigente exención de las entidades benéficas y su aplicación a las fundaciones», en *JT*, Vol. III, págs. 1433-1445, Aranzadi, 1998 (BIB 1999\89)]. Más recientemente, sin embargo, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO, han señalado que «En nuestra opinión, la única explicación posible [se refieren los autores a la subsistencia de un precepto como el art. 105.2.c) TRLHL] es que se siga manteniendo una exención para aquellas entidades que en su momento fueron calificadas como benéficas y *que no entren dentro del ámbito de aplicación de la Ley 49/2002. Serían, por tanto, las fundaciones o asociaciones que no cumplan los requisitos o que no hayan optado al régimen fiscal especial*» [cfr., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, pp. 652-654. El subrayado es mío]. La cuestión, sin duda, es delicada. Así, desde otra perspectiva distinta a la de dichos autores y más apegada a la literalidad de la LHL —que, no se olvide, pudo y no fue, sin embargo, modificada en este punto, a diferencia del art. 45.I.A) TRITPAJD—, cabría sostener que la Ley 30/1994 sólo habría derogado las normas que cita «*en cuanto se opongan a la*

posible que entidades como Cruz Roja —por citar algún ejemplo sencillo—, ostenten una exención subjetiva en el IBI¹⁵⁶ y en el IIVTNU¹⁵⁷, que, sin embargo, resulta más limitada en el caso del supuestamente más ventajoso régimen de la Ley 49/2002, puesto que las exenciones que éste prevé en dichos impuestos, no alcanzan, conforme a sus arts. 15.1 y 15.3, a los bienes de que pueda ser titular dicha entidad, si se encuentran afectos a explotaciones económicas no exentas¹⁵⁸.

Esa falta de coordinación, en suma, impide afirmar con rotundidad que el mayor rigor a que quedan sometidas las entidades acogidas al reiterado régimen especial, se vea siempre y en todo caso compensado *en los tributos locales*, por mayores beneficios que las que no cumplen los requisitos de aquel régimen o no han optado por su aplicación¹⁵⁹.

Todo ello, contribuye a explicar la diferente articulación de este régimen fiscal en el IS y en los tributos locales, a que nos habíamos referido al inicio del apartado.

En efecto, de conformidad con el art. 15.5 de la Ley 49/2002, las exenciones previstas en la misma se entienden «*sin perjuicio*» de las contempladas en la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Por consiguiente, a diferencia del IS en el que la aplicación del régimen de la Ley 49/2002 *excluye* el régimen de exención parcial contenido en la normativa del

presente Ley» (vid DD. Única, L30/1994); «oposición» que no resulta sencilla de admitir con facilidad, pues nada impide que, siquiera sea a efectos fiscales, una fundación pueda seguir siendo calificada como benéfica. Más aún, cabría argumentar que las exenciones previstas en la legislación de régimen local a favor de las entidades benéficas lo eran *no sólo* por dedicarse a ciertos fines benéfico-docentes, culturales..., sino *también por la manera en que se cumplían y el tipo de destinatarios* de sus prestaciones (piénsese que lo que caracterizaba a las entidades benéficas era la satisfacción *gratuita* de necesidades intelectuales o físicas de personas *necesitadas*), de forma bien alejada de la posibilidad de desarrollar explotaciones económicas que ahora autoriza la Ley 49/2002.

¹⁵⁶ Artículo 62.1.d) del TRLHL: «Están exentos los siguientes inmuebles: ... d) Los de la Cruz Roja Española».

¹⁵⁷ Artículo 105.2.f) TRLHL: «Asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades: ... f) La Cruz Roja Española».

¹⁵⁸ Debe anotarse, no obstante, que en el caso del IIVTNU dicho requisito afectaría únicamente a las enajenaciones que realice *a título oneroso*.

¹⁵⁹ Así, en algunos casos, los requisitos establecidos por la normativa tributaria local son más restrictivos que los de la Ley 49/2002 [por ejemplo, en el IIVTNU, en el caso de la exención del art. 105.2.c) TRLHL, ya anteriormente citada, al exigirse que las entidades beneficiarias hayan sido declaradas benéficas o benéfico-docentes]. En otros, la misma exención que se alcanza por vía de la Ley 49/2002 puede alcanzarse por vía de la aplicación de la normativa específica de cada tributo, pero con menores exigencias (v.gr., en el caso del art. 82.1.f, TRLHL), respecto del IAE, puesto que se reconoce la exención a favor de «las asociaciones [sin que hayan de estar declaradas de utilidad pública] y las fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro», sin requerir ningún otro requisito.

impuesto, en el caso de los tributos locales, por el contrario, la opción por el régimen de la Ley 49/2002 no impide que las entidades acogidas al mismo, *sin dejar de estarlo*, puedan disfrutar de los beneficios establecidos en la normativa tributaria local.

V. LA AUSENCIA DE ÁNIMO DE LUCRO Y LOS FINES DE INTERÉS GENERAL

1. INTRODUCCIÓN

Si, en apartados anteriores, habíamos concluido que el propósito de la Ley 49/2002 consiste en regular, no el régimen fiscal propio de las entidades sin fin de lucro *en general*, sino el de una especial o cualificada clase de entidades que, al igual que las instituciones benéficas en que encuentran su más directo antecedente, se caracterizan no sólo por la ausencia de ánimo lucrativo, sino también, o sobre todo, por perseguir fines de interés general, corresponde detenernos ahora, sin perjuicio de su estudio más pausado al exponer los requisitos exigidos para que una entidad pueda ser considerada sin fin de lucro a efectos de esta Ley, en el análisis de esos dos elementos —el interés general y la ausencia de fin de lucro—, cuyo entendimiento, sin duda decisivo para la cabal comprensión del régimen fiscal que se las brinda, ha experimentado en las últimas décadas una profunda evolución que, orientada por el designio de facilitar su viabilidad y subsistencia, ha terminado, a la postre, por situar a estas entidades en los aledaños del mercado, cuando no, en el mercado mismo¹⁶⁰.

¹⁶⁰ Muestra temprana de dicho proceso fue el Reglamento de las Fundaciones culturales privadas y entidades análogas y de los servicios administrativos encargados del protectorado sobre las mismas (RFCP-1972), aprobado por el Decreto 2930/1972, de 21 de julio, al amparo del art. 137 de la Ley General de Educación y Financiamiento de la Reforma Educativa (Ley 14/1970, de 4 de agosto), que, a decir de la propia exposición de motivos del citado Reglamento, pretendió no sólo que se diera la difusión precisa a la existencia, objeto y actuación de dichas entidades con el fin de que no quedasen al margen ninguno de sus potenciales beneficiarios (recordemos a este respecto que el RFCP-72 establecería la inscripción constitutiva de las mismas en el Registro de Fundaciones Culturales Privadas), sino que, en lo que ahora nos interesa, se propuso también la agilización de sus actividades, tanto en el orden de sus concretos fines, como en lo concerniente a su gestión económica, a cuyo efecto permitiría que pudieran «poseer toda clase de bienes», derogando así, respecto de estas entidades, la prohibición establecida con carácter general por las leyes desamortizadoras, y autorizando al Gobierno para «reestructurar el ejercicio de la tutela sobre las mismas» —léase, protectorado—, que, en contrapartida, revestiría cierta intensidad en lo relativo a dicha gestión. En este aspecto, no obstante a sus limitaciones [como señalara GÓMEZ FERRER MORANT («Aspectos de la nueva regulación de fundaciones culturales privadas», *RAP* núm. 70, enero-abril 1973, pp. 377-401), la Ley General de Educación no pretendió establecer un nuevo tipo de fundaciones, por lo que el RFCP-72, dado su rango, hubo de plegarse a lo dispuesto en art. 35 Cc, que imponía un doble límite: había de tratarse de fundaciones de interés público y tenían que corresponderse con un tipo de fundación reconocida por «Ley», lo que implicaba que no podía salirse del marco de la beneficencia], dicho Reglamento no sólo admitiría la posibilidad de que las fundaciones a que se refiere pudieran percibir alguna

cantidad de sus beneficiarios por los bienes y servicios que les prestaren, separándose de esta forma de la tradicional exigencia de gratuidad (aunque, eso sí, sin que tales sumas pudieran superar el coste real del servicio, «sin margen comercial de ninguna clase»), sino que consentiría también —siempre y en todo caso, bajo el conocimiento o autorización del Protectorado—, que pudieran ejercer actividades económicas («Las fundaciones —decía— podrán realizar las actividades industriales o mercantiles que sean estrictamente necesarias para el mejor cumplimiento del fin fundacional, dando cuenta al protectorado de la estructuración y funcionamiento de estas actividades»), así como que pudieran ser accionistas mayoritarias en el capital de «sociedades mercantiles o industriales» (vid., arts. 1, 24 y 28 RFCP-1972). En otras palabras, aunque sujetas a importantes restricciones y a una fuerte intervención administrativa, se les permitiría el ejercicio, tanto directo como indirecto, de actividades económicas, lo que supuso, sin duda, un importante avance respecto de la vieja legislación, concebida bajo el propósito de la desamortización y la lucha contra las manos muertas.

Por su parte, a nivel doctrinal, uno de los pioneros en abogar por la admisibilidad del ejercicio de actividades empresariales por las fundaciones fue VALERO AGÚNDEZ, que ya en el año 1969, inspirándose en la doctrina alemana y habida cuenta de la inexistencia en nuestro Derecho de una expresa prohibición, patrocinaba, cuando menos de *lege ferenda*, la posibilidad de la «fundación-empresa», tanto en sentido *dotacional* (a saber, aquella en la que la actividad desarrollada en la empresa es ajena a su fin fundacional constituyendo una mera fuente de recursos con que financiar aquél), como en sentido *funcional* (*id est*, aquella en la que la empresa es requisito necesario para la realización de sus fines, más aún, es consustancial a los mismos), pudiendo en ambos casos perseguirse un lucro, pero siempre bajo la premisa de que no había de beneficiar a persona individual alguna, sino a la misma fundación, y de que había que quedar, en todo caso, subordinado a los fines de interés general (vid., VALERO AGÚNDEZ, Urbano, *La fundación como forma de empresa*. Universidad de Valladolid, 1969, pp. 139-142 y *passim*).

La necesidad de facilitar la obtención de recursos con que dar cumplimiento a sus fines, haría ganar paulatinamente adeptos a la idea de que pudieran ejercer actividades económicas, y hoy puede decirse que, aunque con variados matices en cuanto a su extensión e intensidad, constituye el sentir mayoritario, lo que ha terminado por trasladarse a nuestro Derecho positivo. «El legislador es consciente —decía en ese sentido LINARES ANDRÉS en referencia a la anterior Ley 30/1994— de que en la actualidad pocas fundaciones podrían vivir sólo de las rentas obtenidas de su patrimonio, y ha adoptado un concepto dinámico-empresarial de fundación. Ésta ha dejado de ser una masa de bienes inmovilizada y estática en la que los patronos sólo se preocupan de recoger rendimientos y ponerlos en situación de producir frutos económicos sin desempeñar una actividad constante y profesionalizada, y se ha convertido en un patrimonio en movimiento, capaz de amoldarse a los vaivenes económicos». LINARES ANDRÉS, Lucía «La actividad económica de las fundaciones», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 642, Septiembre-Octubre 1997, pp. 1625-1626.

La misma idea terminaba expresando LACRUZ BERDEJO al referirse al planteamiento «ruinoso» que representaba el planteamiento decimonónico, «casi sólo explicable —señalaba el autor— en un contexto de mera tolerancia ante las fundaciones, que parec[ía] propiciar su lenta desaparición» (vid., LACRUZ BERDEJO ET ALII, *Elementos de Derecho Civil, I Parte General, Volumen 2 Personas*, 5ª edición revisada y puesta al día por Delgado Echevarría, Edit. Dykinson, Madrid, octubre 2008, p. 330).

E igual opinión han sostenido otros autores desde muy diversas disciplinas jurídicas. Así, a título de simple muestra, entre otros, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Constitución, Fundaciones y Sociedad Civil». *Revista de Administración Pública*, nº 122, mayo-agosto 1990, pp. 249-250; MONTÉS PENADÉS, Vicente L.: «Fragmentos de un estudio sobre las fundaciones en el Derecho español, después de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre», en AA.VV., *Asociaciones y Fundaciones: XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, Alicante, 27 a 29 de mayo de 2004*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, 2005, pp. 220 y ss.; NIETO ALONSO, A.: «Es el momento de las fundaciones», AAVV, *Tendencias legislativas y Tercer sector: los modelos español e italiano. Ponencias del Congreso Internacional*. Santiago

En ese sentido, junto a la más que evidente ampliación de sus fines respecto de los que antaño se consideraran característicos de las aludidas instituciones benéficas, circunscritas, como es sabido, a la satisfacción gratuita de las necesidades intelectuales o físicas de personas necesitadas, es preciso subrayar, seguidamente, el radical cambio que se ha producido en la comprensión del ánimo de lucro, no ya sólo en lo que concierne a su ausencia en las entidades que nos ocupan, sino también en lo que se refiere a su presencia en las entidades de mercado, en las que dicho concepto ha perdido lustre e intensidad como elemento identificativo¹⁶¹, lo que ha contribuido, entre

de Compostela 2-4 de octubre de 2003 (coords.: M^a Paz García Rubio y Belén Trigo García). Servicio de Publicaciones e Intercambio Científico de la Universidad de Santiago de Compostela, 2005, pp. 102-105; PÉREZ ESCOLAR, M.: *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativas e interés general*, op. cit., p. 75 y ss.; LA CASA GARCÍA, R.: «La Fundación-Empresa», en AAVV, *Tratado de Derecho Mercantil*, t. 17. *La fundación-Empresa*, Marcial Pons, Madrid, 2009, *passim*; o, ya en nuestra disciplina, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 235-237, por recordar sólo algunos, además de los que a lo largo del texto se irán citando.

¹⁶¹ «La exigencia del ánimo de lucro —escribía PAZ-ARES en relación a la distinción entre sociedades y asociaciones— pudo tener sentido en un momento histórico en que el asociacionismo era visto con recelo, y esto sucedió no sólo en los años del franquismo, sino también en los albores del liberalismo, durante los cuales el temor a que proliferasen los cuerpos intermedios que el Estado liberal quiso dejar fuera de la escena política y social condujo a someter a control la fundación de cualquier agrupación o asociación que no hubiese sido constituida para hacer negocios. De ahí, el interés tradicional en trazar una frontera neta y clara entre el ámbito (políticamente peligroso) de las asociaciones y el ámbito (políticamente inocuo) de las sociedades a cuyo servicio ha trabajado el principio lucrativo [...]. Es evidente, sin embargo, que una vez reconocida plenamente la libertad de asociación (art. 22 CE), desaparecen las razones materiales para delimitar el Derecho de sociedades —el derecho de la libre asociación— en atención al ánimo de lucro. En otras palabras, la “despolitización” del fenómeno asociativo deja privado de función delimitadora al requisito del ánimo de lucro». PAZ-ARES, C.: «La sociedad en general: caracterización del contrato de sociedad», en AAVV, *Curso de Derecho Mercantil I* (dirs.: Rodrigo Uría y Aurelio Menéndez), edit. Civitas, Madrid, 1999, p. 432.

Las mismas ideas expone PÉREZ ESCALONA, Marta: «La asociación y el derecho de sociedades: notas para un debate», *REDUR* nº 2 / Año 2004.

E, igualmente, en el mismo sentido de subrayar la pérdida de relieve tipificador del ánimo de lucro como elemento distintivo de las sociedades mercantiles, se pronuncia EMBID IRUJO, quien tras subrayar el papel preponderante que ha adquirido el elemento organizativo como núcleo esencial del concepto de sociedad frente al propósito subjetivo de obtener un beneficio, anota también el influjo o imitación del derecho de sociedades en la elaboración del régimen jurídico de las entidades sin fin de lucro —a ello ya se habían referido SALELLES CLIMENT, J. R. y VERDERA SERVER, R., en su monografía *El Patronato de la Fundación*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 31/33— y la consideración de estas últimas como «operadores económicos», lo que supone, a su juicio, la aplicación a las mismas del específico Derecho del mercado, incluso, aunque no ejerzan actividades empresariales [cfr., EMBID IRUJO, J.M.: «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)», *RVEH* núm. 7, 1/2003, *passim*, especialmente, pp. 82-87; «Funcionamiento y actividad de la fundación (artículos 23 a 27)», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo* (dirs.: Muñoz Machado, Cruz Amorós y De Lorenzo García), Fundación ONCE-Iustel, Madrid, 2005, pp. 361-365 y 403-404; y «El ejercicio de actividades empresariales por las fundaciones (fundación-empresa y fundación

otros factores, dentro de la generalizada tendencia hacia la llamada «neutralidad o fungibilidad de las formas jurídicas»¹⁶², a desdibujar las fronteras entre dos territorios —beneficencia y mercado— que otrora se entendieran como mundos separados e irreductibles.

En efecto, frente a la incompatibilidad que tradicionalmente se había predicado entre el interés general y el desarrollo de actividades empresariales, y la consecuente interdicción de su ejercicio, reservado a un concreto tipo de sujetos que tenían su sede en el Código de Comercio¹⁶³, en la actualidad, las

con empresa): su significado en el régimen jurídico de las Cajas de Ahorros en España», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 91 / 2007, pp. 30-32].

Y es éste también, cabe añadir, el criterio que subyace en el voto particular formulado por el magistrado Luis Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN en la STC núm. 49/1988, de 22 marzo: «El segundo argumento, que tampoco es convincente —dirá en relación a la Sentencia—, procede a una interpretación reductora del art. 38 de la Constitución, entendiendo que tal precepto se refiere «a empresas privadas», es decir, «a organizaciones que tienen una finalidad de lucro». En mi opinión —dirá el magistrado—, el art. 38 de la Constitución garantiza la libertad de empresa, cualquiera que sean las características de ésta y lo mismo si tiene o no finalidad de lucro. En definitiva, se trata de que existan agentes económicos de carácter privado. Por empresa, en el sentido del art. 38 de la Constitución, hay que entender toda organización estable de capital y trabajo, que ejercita habitual y profesionalmente actividades de carácter económico, en una economía de mercado». Vid., asimismo, Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.: «Sobre la naturaleza jurídica de las Cajas de Ahorro». *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 8, 2003-I, págs. 199-213.

¹⁶² Vid., MONTÉS PENADÉS, Vicente L.: «Fragmentos de un estudio sobre las fundaciones en el Derecho español, después de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre», *op. cit.*, p. 229; PÉREZ ESCOLAR, M.: *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativas e interés general*, *op. cit.*, pp. 75 y ss. EMBID IRUJO, «Introducción general al curso. La fundación como modelo para la colaboración público-privada», en AAVV (dirs.: EMBID IRUJO, J.M. y EMPARANZA SOBEJANO, A.), *El gobierno y la gestión de las entidades no lucrativas público-privadas*, edit. Marcial Pons, 2012, pp. 34-35. Críticamente, BARRAL VIÑALS, I.: «La finalidad fundacional y la destinación de los ingresos como garantes del interés general de la fundación», en AAVV, *Asociaciones y Fundaciones: XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil...*, *op. cit.*, p. 239-242.

¹⁶³ Señalemos que la circunstancia de que el art. 1 del Ccom. se refiriese solamente a las personas individuales y a las compañías mercantiles e industriales, sería invocada por cierto sector doctrinal como uno de los óbices al reconocimiento de la fundación-empresa, como recordaran BADENES GASSET, R. (*Las fundaciones de Derecho privado. Doctrina y textos legales*, 3ª edición, Librería Bosch, Barcelona, 1986, p. 89) y, críticamente, PEDREIRA MENÉNDEZ (*Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, *op. cit.*, p. 232). Aunque para otro sector, en cambio, el silencio de dicho cuerpo legal no tenía por qué interpretarse como una prohibición, debiéndose más bien a que los que mencionaba eran los únicos sujetos que en el momento de su redacción ejercían realmente el comercio (así, VALERO AGUNDEZ, *La fundación como forma de empresa*, *op. cit.*, pp. 173-174). En el mismo sentido, LINARES ANDRÉS, «La actividad económica de las fundaciones», *op. cit.*, p. 1636; e igualmente, PEDREIRA, trayendo incluso argumentos desde el Código Penal, donde el art. 297 establece que los delitos societarios resultan asimismo aplicables a aquellas fundaciones «que para el cumplimiento de sus fines participan de modo permanente en el mercado» (vid., PEDREIRA MENÉNDEZ, *Las actividades empresariales...*, *op. cit.*, p. 233). A este último respecto, véase también CASTRO MORENO, A. («El concepto penal de sociedad en los delitos societarios: el artículo 297 del nuevo Código Penal», *Jueces para la democracia*, nº 31, 1998, p. 50), para quien el fundamento de la expresa contemplación de las fundaciones en el citado artículo y su

entidades sin fin de lucro ya no encuentran vedada su intervención en el mercado —no se las impide el desarrollo, *con propósito lucrativo*, de actividades económicas—, y lo que, hasta hace no mucho, dada la legislación decimonónica que aún regía la vida y funcionamiento de dichas instituciones, podía tenerse como una mera formulación teórica con incierto respaldo en nuestro Ordenamiento positivo —a saber, su consideración como nuevas formas de empresa—¹⁶⁴, hoy, en cambio, no sólo no se considera ya una construcción extraña e inaceptable para nuestro Derecho, sino que se estima por un amplio y autorizado sector doctrinal, que se encuentra plenamente reconocida por las leyes reguladoras del régimen jurídico de las entidades sin fin de lucro más emblemáticas¹⁶⁵, e incluso se postula con insistencia la

equiparación a las sociedades a efectos de la aplicación de los delitos societarios reside justamente en la realización por las mismas de actividades mercantiles e industriales.

¹⁶⁴ Muestra de tales reticencias, es la STC 49/1988, de 22 marzo, en cuyo Fundamento Jurídico 7º se señalaba que «el concepto de fundación-empresa en sus diversas modalidades constituye una de tantas importaciones de la doctrina alemana que se han realizado o se intentan realizar en nuestro Derecho. No es, por supuesto, tarea de este Tribunal determinar si es posible y, en caso afirmativo, en qué condiciones, esa importación. Basta con señalar, a los efectos que aquí interesan, no sólo que la doctrina no es unánime sobre cuáles serían las condiciones y las medidas legislativas para llevarla a cabo, especialmente cuando se trata de la llamada fundación-empresa “funcional” aplicada a un tipo de empresas tan peculiar como son las entidades de crédito, sino que en todo caso resultaría discutible en qué medida tal concepto encajaría en el de fundación protegida por el art. 34 de la Constitución».

Un repaso de las distintas posturas que se han defendido acerca de la admisibilidad o no de la fundación-empresa puede verse en PEDREIRA MENÉNDEZ, *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, *op. cit.*, pp. 230-245.

¹⁶⁵ Así, en referencia a las fundaciones, autores como ROJAS, sostendrán que el reconocimiento en el art. 34 CE del derecho de fundación implica que las limitaciones de ese derecho no se presumen, sino que han de justificarse por una ley formal expresa que, además, ha de preservar su contenido esencial, y siendo que, por otra parte, el art. 38 CE reconoce el principio de libertad de empresa, concluirán que «conectando ambos artículos, el 34 y el 38, resulta inadmisibles una interpretación que prohíba o limite el ejercicio de la libertad de empresa a las fundaciones». ROJAS MARTÍNEZ DEL MÁRMOL, J.J., *Fundación y empresa: La admisibilidad de la cláusula de reversión en la Ley 50/2002 de fundaciones*, Madrid, La Ley-Actualidad, 2003, p. 527. En el mismo sentido, entre otros, PÉREZ ESCOLAR, M.: *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativas e interés general*, *op. cit.*, pp. 40-41; MONTÉS PENADÉS, Vicente L.: «Fragmentos de un estudio sobre las fundaciones en el Derecho español, después de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre», *op. cit.*, pp. 231-232; y Díez-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., en el Voto particular de la STC núm. 49/1988, de 22 marzo, y en su ulterior trabajo «Sobre la naturaleza jurídica de las Cajas de Ahorro», *op. cit.*, pp. 201-203. De distinta opinión, en cambio, a la vista de la doctrina del TC, LA CASA GARCÍA, R.: «La Fundación-Empresa», en AAVV, *Tratado de Derecho Mercantil, t. 17. La fundación-Empresa*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pp. 73-80; y SOTILLO MARTÍ, Antonio, en AAVV, dir. Olavarría Iglesia, *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Tirant lo blanch, Valencia, 2008, pp. 647-652. Con dudas sobre la idoneidad de que actúen directamente como empresas y sobre el amparo constitucional de la fundación-empresa en el art. 34 CE, REAL PÉREZ, Alicia («Fundaciones, actividades mercantiles e impuesto de sociedades: algunas reflexiones a propósito de las leyes 49/2002 y 50/2002», en AA.VV., *Asociaciones y Fundaciones: XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, Alicante, 27 a 29 de mayo de 2004*, *op. cit.*, p. 287), subrayando la difícil conciliación entre el ejercicio directo de actividades empresariales y las normas reguladoras del derecho de la competencia desde el momento en que tales fundaciones gocen de un régimen fiscal especial del que no disfrutaban el resto de empresas que lleven a cabo actividades similares.

necesidad de que éstas adopten un comportamiento económico eficiente, siempre sin perjuicio del papel cardinal que corresponde a sus fines¹⁶⁶.

De admitirse esto así, tal vez la primera cuestión que cabría comenzar planteando es la de si no hubiera sido más adecuado y esclarecedor que la Ley 49/2002 hubiese adoptado una denominación, quizás, más elocuente, para designar a dichas entidades, como la que ya se propusiera en alguna de las enmiendas presentadas durante la tramitación parlamentaria de la anterior Ley 30/1994 —«*entidades de interés general*»—, marcando de esta forma el énfasis en que la dedicación a tales fines constituye, por encima de otros —por encima de la ausencia de ánimo de lucro—, su rasgo definitorio por excelencia¹⁶⁷.

¹⁶⁶ «Con carácter general —dirá a este respecto HERNANDO CEBRIÁ—, el cumplimiento del fin fundacional producirá necesariamente un empobrecimiento de la fundación, con motivo de los gastos necesarios para su desarrollo. Por ello, junto a la dotación y a las posibles aportaciones posteriores del fundador o de terceros, el artículo 26 L 50/2002 permite que la fundación perciba ingresos por las actividades desarrolladas, siempre que no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios. Según este esquema, *el ejercicio de actividades económicas se ha de orientar a la obtención de unos ingresos que permitan, al menos, cubrir los costes generados por la actividad. Este principio general de economicidad exigible a toda empresa resulta igualmente predicable respecto de las actividades “propias” de la fundación para su sustento de forma autónoma, más allá de la dotación y de otras aportaciones patrimoniales con las que cuente.* Y en tal sentido el artículo 23 RF, aun cuando señala que la actividad desarrollada no ha de tener ánimo de lucro, autoriza que la prestación o servicio se realice mediante contraprestación. La contraprestación del beneficiario ha de orientarse, excluido el ánimo de lucro, a la cobertura de los costes que genere la propia actividad empresarial. Solo de forma adicional e instrumental de la anterior, de modo que dicha actividad no desnaturalice la identidad de la fundación, el artículo 23 RF permite la pretensión de obtener un lucro». Cfr., HERNANDO CEBRIÁ, L.: «Relaciones de la fundación con el mercado y la empresa: de la sociedad de fundación a la fundación de sociedad», *Revista Aranzadi de Derecho Patrimonial*, núm. 26, 2011, p. 74. La cursiva es mía.

Otros autores, incluso, van más allá, al sugerir que pueden percibir precios de mercado, no ya por las actividades accesorias o complementarias, sino por los bienes y servicios que presten en cumplimiento de su actividad propia, sin que la exigencia de dicho precio pueda considerarse, *a priori*, como una limitación *injustificada* de sus potenciales beneficiarios (así, EMBID IRUJO, J.M.: «Funcionamiento y actividad de la fundación. Artículos 23 a 27», en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, cit., p. 373).

¹⁶⁷ Las enmiendas a que nos acabamos de referir en el texto, fueron la número 328 (B.O.C.G. Congreso. V Legislatura. Serie A: Proyectos de Ley, 16 de marzo de 1994, nº 39-7, pág. 126) y, con el mismo tenor, la número 221 (B.O.C.G. Senado. V Legislatura. Serie II: Proyectos de Ley, 23 de septiembre de 1994, nº 42-f, pág. 98), ambas presentadas por el Grupo Popular, respectivamente en el Congreso y en el Senado, mediante las que precisamente se proponía la modificación del rótulo del Capítulo I del Título II de la anterior Ley 30/1994, por el de «Régimen tributario de las *entidades privadas de interés general*». «*El dato fundamental para dar un régimen fiscal favorable a estas entidades privadas —decía su justificación— no es la ausencia de ánimo de lucro (que puede ser un requisito más), sino el interés general de la actividad realizada. [...]*». En idéntico sentido, haciendo hincapié en los fines de interés general sobre la ausencia de ánimo de lucro, las enmiendas número 336 (Congreso) y número 229 (Senado), asimismo presentadas por dicho Grupo Parlamentario: «*El rasgo característico de las entidades sin ánimo de lucro o de interés general —esgrimía su justificación— no es el de que realicen sus actividades sin contraprestación alguna, sino el de que, de existir beneficios, éstos no puedan ser repartidos entre los patronos o asociados, sino*

En este sentido, si nos guiamos por la tendencia, hoy mayoritaria, que coincide en relativizar la ausencia de ánimo lucrativo —o más precisamente: que considera dicho ánimo inexistente cuando las eventuales ganancias han de ser reinvertidas en la consecución de aquéllos—, cabría responder la cuestión de forma, sin duda, afirmativa. La ausencia de ánimo de lucro —o, como prefiere decir nuestra legislación más reciente, la «ausencia de fin de lucro»¹⁶⁸— quedaría, pues, constreñida a la irrepartibilidad de las ganancias, a la interdicción del *lucro subjetivo*¹⁶⁹, permitiendo, con absoluta normalidad, no ya la percepción de determinadas cantidades por los bienes y servicios que dichas entidades puedan suministrar, sino también el desarrollo de explotaciones económicas con el propósito de obtener un beneficio, incluso (lo que resulta, sin duda, más problemático) en el caso de las encaminadas al cumplimiento de sus finalidades estatutarias¹⁷⁰. En esta construcción, pues, el elemento basilar vendría constituido por los fines y al Derecho le correspondería garantizar que las eventuales rentas e ingresos, sea cual fuere su origen, ya dimanen de su patrimonio, de las cuotas de sus asociados, de los donativos de sus benefactores o del ejercicio de actividades económicas, se aplican rigurosamente al cumplimiento de aquéllos. Ahí radicaría, precisamente, la conciliación entre interés general y mercado.

que han ser destinados a los fines de interés general que constituyen su objeto. [...]. *Ibidem*, pág. 128, respecto del Congreso y pág. 101, respecto del Senado. La cursiva es mía.

¹⁶⁸ Para un importante sector de la doctrina el cambio de nomenclatura, materializado tanto en el art. 2.1 de la Ley 50/2002 como en el art. 1.2 de la LODA, no sería casual. Vendría a confirmar la idea de que el fin no lucrativo para el que se ha constituido la entidad no impide la existencia de ánimo de lucro en el desarrollo de actividades que coadyuven a la realización de tal fin. Vid., PÉREZ ESCOLAR, M.: *La actividad económica de las fundaciones, tensiones legislativas e interés general*, *op. cit.*, p. 35; MONTÉS PENADÉS, Vicente L.: «Fragmentos de un estudio sobre las fundaciones en el Derecho español, después de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre», *op. cit.*, pp. 225; EMBID IRUJO, J.M.: «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)», *op. cit.*, 82.

¹⁶⁹ Sobre el concepto vid., *infra*, p. 114.

¹⁷⁰ Sería el caso de las llamadas «fundaciones-empresa», en sentido funcional, a que ya más atrás aludimos (vid., nota 160, pfo. segundo), como pudieran ser, según ha tratado de ilustrarse por algunos autores, las creadas con el fin de conservar un determinado tipo de manufactura tradicional (como las Reales Fábricas de tapices, bronces o porcelanas), o de llevar a cabo actividades que no ofrecen al capital privado suficientes estímulos económicos, pero que proporcionan al público objetos o materiales necesarios para su salud o su bienestar (así, LACRUZ BERDEJO ET ALII, *Elementos de Derecho Civil*, *op. cit.*, p. 332; y LA CASA GARCÍA, «La Fundación-Empresa», *op. cit.*, p. 146), o el de fundaciones que buscan en el desarrollo de patentes o de productos de la investigación, el logro de avances científicos o técnicos, como serían, según ejemplifica también MONTES PENADÉS, las que pudieran dedicarse al desarrollo de nuevas plantas que resistan la sequía y la salinidad de los suelos del Sureste de España, o el desarrollo de nuevos materiales resistentes a las radiaciones solares (cfr., MONTÉS PENADÉS, «Fragmentos de un estudio sobre las fundaciones en el Derecho español...», *op. cit.*, p. 229-230, notas 121 y 125); autores, todos ellos, que recordarán, una vez más, a la fundación alemana *Carl Zeiss Stifting*, como ejemplo modélico de dicho maridaje.

No obstante, como veremos, será necesario introducir algunas precisiones en ese discurso. A pesar del claro y definitivo abandono de la vieja noción de beneficencia, de la creciente erosión del afán de lucro como criterio delimitador de las entidades de mercado, y del avance del «emprendimiento social» como nuevo paradigma al que las entidades sin fin de lucro se ven empujadas a ajustar su comportamiento, se nos antoja que la *reincidencia* del legislador en la utilización de dicha genérica denominación no deja de ser indicativa de que, sin perjuicio de la función estelar que atribuye a sus fines, no ha renunciado, por entero, a otorgar un papel protagonista a la ausencia de ánimo de lucro —y no sólo en sentido subjetivo— como criterio definitorio de estas entidades¹⁷¹.

Así parece desprenderse de la prohibición de dedicarse, más allá de ciertos límites, al ejercicio de actividades económicas *no relacionadas* con su finalidad estatutaria. Piénsese que éstas, en cuanto extrañas a su fin, habrían de entenderse primordialmente animadas por la idea de lucro, aunque sea en sentido *instrumental*, esto es, aunque su rendimiento se reinvierta en el cumplimiento de los fines que las justifican.

Ciertamente, no parece razonable —al menos en el ámbito de nuestro Derecho— que dichas entidades puedan dedicarse a actividades ajenas a los fines de interés general para los que fueron creadas, *a no ser que con su ejercicio sólo se pretenda obtener recursos económicos que puedan ser aplicados a su sostenimiento o a la realización de las que sí constituyen su objeto o finalidad esencial*. De ahí que nos refiramos a las actividades ajenas como actividades primordialmente animadas por la idea de obtener una

¹⁷¹ En este sentido resulta elocuente la intervención del Sr. Granado Martínez (GP Socialista) en el debate sobre el dictamen de la Comisión de Educación y Cultura del Senado relativo al Proyecto de la Ley 30/1994: «Es verdad que existe un margen de discrepancia muy importante, margen de discrepancia muy importante porque ustedes no quieren hablar de entidades sin fines de lucro, ustedes quieren hablar de entidades de interés general [...]. Ustedes quieren considerar básicamente exentas todas las rentas de las fundaciones. [...] Y ustedes argumentan que el hecho de que realicen explotaciones económicas, siempre y cuando sea para fines de interés general no tiene que suponer ninguna tributación para estas entidades. [...]. Senador Utrera, yo lo que intenté decir en Comisión [...] es algo que han reconocido, entre otros, algunos de los presidentes de fundaciones más importantes de España [...]. Es una reflexión de hasta qué punto un régimen de práctica defiscalización de todos los ingresos de las fundaciones, compatible con explotaciones económicas —no me estoy refiriendo a aquellas explotaciones que tienen que ver con la actividad social o los fines específicos de la entidad, sino a explotaciones económicas generales, que simplemente contribuyan con rentas a la fundación— pudiera resultar perjudicial para la transparencia del mercado —y uno de los avances interesantes que se hicieron en el Congreso de los Diputados fue introducir la expresión “competencia desleal” en el marco de la ley para evitar que se pudiera producir la competencia—, y en el fondo también perjudicial para las propias fundaciones, porque desnaturaliza cuál es el fin de las fundaciones. [...]. Y aquí sí que tenemos que introducir esta reflexión [...] en relación con la experiencia que la legislación en materia de fundaciones ha operado en países de nuestro entorno cultural y que ha permitido precisamente eso, que la generalización de explotaciones económicas por fundaciones, en un marco de absoluta defiscalización, perjudicara la transparencia del mercado y desnaturalizara en cierta medida las fundaciones. [...]». BOCG, Diario de Sesiones del Senado, V Legislatura, nº 51, sesión plenaria de 19 de octubre de 1994, pág. 2587.

ganancia, porque, salvo supuestos excepcionales, lo que se buscará con ellas, de forma inmediata, es *maximizar el beneficio*: sería económicamente ilógico que fuera de otra forma. Obsérvese, por otra parte, que, a diferencia de las que constituyen su fin —las denominadas «explotaciones propias o asistenciales»—, en este caso no existe inconveniente en que el afán de lucro suponga una restricción de sus potenciales destinatarios, ya que son extrañas a la *directa* satisfacción del interés general: con ellas, como se ha dicho, sólo se busca obtener un beneficio económico. Obviamente, como no podría ser de otra manera tratándose de entidades no lucrativas, dicho beneficio no se pretende en provecho de sus miembros, gestores, o fundadores, sino para allegar recursos económicos que posibiliten el mejor cumplimiento de sus fines.

Pues bien, a pesar de ello, como se ha señalado, dichas actividades *ajenas* —lucrativas, en sentido objetivo—, aparecen *restringidas* por la Ley 49/2002, e incluso, con mayor rigor, *vedadas* por la Ley 50/2002, en lo que se refiere a las fundaciones de competencia estatal, salvo cuando se ejerzan de modo *indirecto*, a través de sociedades en las que no respondan personalmente de las deudas sociales¹⁷².

¹⁷² Es importante advertir que la Ley 50/2002 se aparta, en ese aspecto, de la situación inmediatamente anterior. La Ley 30/1994, a pesar de no regular expresamente más que el ejercicio *indirecto* de actividades económicas mediante su participación en el capital de sociedades mercantiles (vid. su art. 22), parecía admitir, al menos implícitamente, según la opinión mayoritaria de la doctrina, que las fundaciones pudieran ejercer *directamente* cualesquiera actividades económicas [por todos, vid. LA CASA GARCÍA, R.: «La Fundación-Empresa», *op. cit.*, pp. 112 y 124, y los que allí se citan; en contra, DE ANGEL YAGÜEZ, «Actividades económicas (mejor empresariales) de las fundaciones», *cit.*, pp. 246 y ss.], sin perjuicio de que, en el ámbito fiscal, sólo quedasen exentas las «constitutivas» de su objeto o finalidad específica y, en su caso, las que «coincidieran» con sus fines (art. 48 y 49.5). En este sentido, pues, puede decirse que la Ley 50/2002, no obstante a consagrar ahora de manera clara y explícita la posibilidad de que realicen actividades económicas, ha pretendido no sólo aclarar, sino, además, encauzar (*rectius*: limitar) dicho ejercicio, estableciendo una restricción ausente en la Ley 30/1994, en la medida en que el desarrollo directo de actividades ajenas, *no relacionadas con sus fines*, ha quedado prohibido, sin que pueda ser objeto de dispensa, a diferencia de lo que antaño estableciera el art. 28.2 RFCP-1972, en cuanto permitía el ejercicio de actividades mercantiles e industriales no «estrictamente necesarias para el mejor cumplimiento del fin fundacional», siempre que ello fuera autorizado expresamente por el Protectorado. En efecto, como acabamos de señalar, tanto el art. 24 de la Ley 50/2002, como el art. 23 de su Reglamento de desarrollo, admiten la posibilidad de que, bajo ciertas condiciones, puedan ejercer directamente actividades económicas (así, el art. 23.2 RFCE05 se refiere a la posibilidad de que ejerzan «*actividades mercantiles... para obtener lucro*»), pero «siempre que su objeto esté *relacionado* con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias». No obstante, es preciso anotar que, además de la controversia acerca de qué deba entenderse por *actividades complementarias o accesorias* (comenzando por respecto de qué hayan de serlo: si de los fines, de las actividades mercantiles, o de las actividades propias), la interpretación de cuál sea el alcance de dicha «*relación*» dista de ser una cuestión pacífica, explicándose de muy distinta forma, según el criterio de cada autor acerca del papel que deben cumplir estas entidades y su mayor o menor inclinación hacia el mercado. En todo caso, al margen de las discrepancias doctrinales, que posteriormente abordaremos con más detalle, lo que interesa retener ahora es que, en nuestra opinión, la Ley 50/2002 excluye la posibilidad de fundaciones cuyas actividades económicas sean puramente mediales, orientadas *únicamente* a proporcionar a la fundación recursos económicos.

Como más adelante veremos, consideraciones de muy diversa índole (la necesidad de evitar su desnaturalización; de impedir la desestructuración de los mercados; de preservar su patrimonio en garantía de la continuidad de sus fines; o de proteger los intereses de terceros en el tráfico económico en que participan mediante dichas explotaciones ajenas) han llevado al legislador de la Ley 50/2002 a exigir que adopten para tal supuesto una forma jurídica más apta para satisfacer los distintos intereses en juego (v.gr., mediante la creación o participación en entidades societarias que tengan como objeto el ejercicio de dichas actividades), lo que constituye, a nuestro juicio, un argumento a considerar en pro de una interpretación menos expansiva que la que se propugna desde ciertos sectores en orden al ejercicio directo de actividades de mercado por las propias entidades sin fin de lucro, puesto que iguales necesidades —pero con menor riesgo y perturbación— pueden ser satisfechas a través de esa otra vía; la cual, por otro lado, brinda mayores ventajas en punto a la obtención del capital que pudieren precisar en el desarrollo de dichas explotaciones económicas. La exigencia de la Ley 50/2002 de que dicha participación lo sea, además, en sociedades en las que sus miembros no respondan personalmente de las deudas sociales, parece avalar la misma conclusión. A lo que cabe añadir otra cuestión polémica, dado el carácter marginal, o al menos secundario, a que parece querer reducirse su intervención directa en ese ámbito: la de si para el Legislador el logro de sus fines a través de explotaciones de mercado no se juzga posible sin menoscabo de aquéllos —corolario que rechaza un importante sector de la doctrina, en cuanto no estima necesariamente inconciliables el ejercicio de actividades empresariales con la realización de fines de interés general— o, al menos, si no considera que ello constituya la forma típica u ordinaria de dar cumplimiento a los mismos, como cabría inferir de una lectura nada forzada del controvertido art. 23 RFCE05, a que más adelante habremos de referirnos¹⁷³. En todo caso, no puede menos que anotarse que mal se compadece la limitación establecida respecto de las explotaciones ajenas, basada principalmente en la necesidad de preservarlas del riesgo empresarial, garantizando la estabilidad de la dotación fundacional frente a terceros¹⁷⁴, si luego se permite, aparentemente sin cortapisas, que concurren directamente en el mercado¹⁷⁵, precisamente en el supuesto de las actividades propias de sus fines, donde la necesidad de no

¹⁷³ Vid, *infra*, pp. 176 y ss.

¹⁷⁴ Así, CABRA DE LUNA, M.: «Artículo 22», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, op. cit., tomo I, pág. 191, y SERRANO CHAMORRO, M^a.E.: *Las fundaciones: dotación y patrimonio*, Civitas, Madrid, 2000, p. 225. De otra opinión, en cambio, LA CASA GARCÍA que considera que la causa de dicha limitación no se encuentra en el propósito de salvaguardar su patrimonio, sino en la necesidad de asegurar el completo dominio de la iniciativa empresarial de las propias fundaciones. (vid., LA CASA GARCÍA, R.: «La Fundación-Empresa», op. cit., pp. 123-124).

¹⁷⁵ La misma incongruencia denunciaba ya LINARES ANDRÉS bajo la vigencia de la Ley 30/1994. Cfr. LINARES ANDRÉS, Lucía: «La actividad económica de las fundaciones» (Novenes Jornades de Dret Català a Tossa, 1996), *Institut de Dret privat europeu i comparat de la Universitat de Girona*, disponible en: <http://civil.udg.edu/Tossa/1996/Textos/linares.htm> [último acceso 29/04/2011].

de limitar el ámbito de sus posibles destinatarios, por un lado, y la de no incurrir en competencia desleal, por otro, se prestan a una más fácil colisión.

Esa exigencia de un vínculo o relación de sus actividades con su finalidad institucional o estatutaria, aunque de forma más atenuada en el ámbito fiscal¹⁷⁶, se traduce también en el hecho de que sólo se exenten las explotaciones económicas cuando, coincidiendo con las relacionadas por la Ley 49/2002 en su artículo 7, *se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*¹⁷⁷, ya que, sin perjuicio de los matices que luego se habrán de exponer, en ellas, cabría pensar, el ánimo de lucro —en sentido objetivo— no puede encontrarse presente como *criterio rector*.

Piénsese, que aunque nuestra legislación actual, como se ha dicho, ya no niegue la posibilidad de que, dentro de ciertos límites, puedan dedicarse al ejercicio de actividades económicas, ello no significa que el ánimo de obtener una ganancia, *aun cuando no se pretenda para su ulterior reparto*, pueda erigirse en el criterio en torno al que se organice y discipline su ejercicio, cuando menos —sea cual sea la posición que se defienda en orden al desarrollo por las mismas de dichas actividades—, si ello menoscaba o perturba el óptimo cumplimiento de sus fines¹⁷⁸.

Ahora bien, en todo caso, como ya se desprende de lo expuesto, debe subrayarse que la cuestión, en la actualidad, ha pasado de ser si dichas entidades pueden ejercer actividades económicas, a cuál es el *grado de mercantilización* que las mismas pueden soportar sin desfigurarse. O, en lo que constituye el terreno propio de este trabajo, hasta qué punto la racionalidad instrumental y maximizadora que caracteriza el mercado puede permear la vida y funcionamiento de dichas entidades, sin que ese nuevo *ethos* impida que se les conceda un trato fiscal de favor, sea por razones intrínsecas —porque trascendido cierto umbral resulten indistinguibles de las entidades de mercado,

¹⁷⁶ A este respecto es conveniente avanzar que, en lo que se refiere a la interdicción de actividades ajenas, el propio art. 3.3º de la Ley 49/2002, en que se contiene la prohibición, añade inmediatamente que «*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 ciento de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de la defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad*».

¹⁷⁷ Adviértase que no se exentan dichas explotaciones por el solo hecho de encontrarse incluidas en la lista del artículo 7, sino que se exige, además, que constituyan su objeto o finalidad: *que encarnen sus fines*.

¹⁷⁸ La doctrina, incluso la que con mayor insistencia ha venido postulando la posibilidad y conveniencia de que pudieran dedicarse directa o indirectamente al ejercicio de actividades mercantiles, no ya sólo de manera medial o accesorio, sino aun de forma principal en el caso de las dirigidas al cumplimiento de su finalidad específica, es unánime en reconocer, en ese sentido, el carácter inexcusablemente subordinado de la actividad empresarial a los fines de interés general. Vid., por todos, VALERO AGÚNDEZ, *op. cit.*, p. 141-142.

impidiendo un tratamiento diferenciado¹⁷⁹—, o por razones extrínsecas, derivadas de su participación en el tráfico mercantil en concurrencia con otros agentes; aspecto en el que quienes abogan por el reconocimiento de la fundación-empresa y, en general, por la posibilidad de que las entidades sin fin de lucro puedan realizar actividades económicas de cualquier tipo con tal de que sus beneficios reviertan en el cumplimiento de sus fines, se ven obligados, por un lado, a admitir su sujeción a las normas reguladoras del mercado, mientras, por otro, terminan postulando un cierto régimen de excepción o, cuando menos, una aplicación atenuada¹⁸⁰.

Sobre el tema, que sin duda exige un análisis más detenido, habremos de volver posteriormente, pero lo que queremos destacar en este primer acercamiento, es que la Ley ha pretendido un cierto equilibrio entre, por un lado, la necesidad de evitar que el ejercicio de actividades económicas termine desvirtuando su naturaleza, convirtiéndolas en un simple ropaje bajo el que puedan cobijarse intereses bien diferentes de los que han de servir, en detrimento no sólo del interés general, sino también del mercado y de los que en él participan; y la conveniencia, por otro, de no privarlas de una fuente de ingresos en muchos casos precisos para su propia subsistencia.

Finalmente, como postrera advertencia, convendrá anotar que, no obstante a la homogeneidad que supone que todas ellas se dirijan a la satisfacción de intereses generales, el hecho de que, por un lado, el régimen fiscal de la Ley 49/2002 tenga como eventuales destinatarias a entidades cuyo régimen sustantivo no resulta en muchos casos plenamente coincidente, y, por otro, la circunstancia, no menos importante, de que en su regulación civil y administrativa concurren el legislador estatal y el autonómico, son factores a los que no podrá sustraerse dicha Ley, que vendrá obligada a ciertas holguras y equilibrios, que, a mi juicio, se explican mejor desde la óptica de establecer un mínimo común denominador que como un definitivo espaldarazo a la plena libertad de que desarrollen explotaciones lucrativas en cumplimiento de sus fines, como se ha argumentado por un sector de la doctrina en defensa de la fundación-empresa, al interpretar determinados preceptos del régimen sustantivo de dichas entidades, sirviéndose de las disposiciones de este régimen fiscal.

¹⁷⁹ Baste recordar en ese sentido, la STC 49/1988, de 22 de marzo, o la STC 10/2005, de 20 de enero, en relación a las Cajas de Ahorros.

¹⁸⁰ Así, EMBID IRUJO, quien tras reconocer «que puede resultar complicada la aplicación de las reglas propias del Derecho de la competencia, en su doble vertiente anti-trust y de represión de la competencia desleal», considerará que «en este caso, la mayor amplitud y versatilidad del concepto de empresa utilizado, así como la referencia inmediata de este sector del ordenamiento al mercado y no tanto a la empresa, permiten, a nuestro juicio, una mayor facilidad en el manejo de sus figuras respecto de las ESFL» (EMBID IRUJO, J.M.: «Notas sobre el régimen...», *op. cit.*, p. 85).

2. EL ÁNIMO DE LUCRO Y SU DIVERSIDAD DE SIGNIFICADOS

La ausencia de ánimo lucrativo, como acabamos de ver, constituye uno de los requisitos esenciales del tipo de entidades que venimos estudiando y, con carácter más general, del llamado «tercer sector». Pero su entendimiento dista de ser un tema pacífico, habiéndose prestado a muy diversas interpretaciones, tanto como consecuencia de los distintos enfoques desde los que se ha contemplado este sector, como de la propia evolución de las concepciones políticas, jurídicas y económicas. Así, desde las que bajo la desconfianza propia del liberalismo individualista negaban que dichas entidades pudieran obtener un *beneficio* (lo que, como dije, ceñiría sus actividades a la asistencia gratuita o cuasigratuita a personas necesitadas), pasando por las que entienden que lo que dicho requisito impide no es la consecución de una ganancia, sino su obtención *con el fin de repartirla*, hasta llegar, en suma, a las que, estirando aún más el concepto, consideran que la ausencia de fin de lucro excluye que la *maximización del beneficio* pueda erigirse en el norte que señale el camino de dichas entidades, pero sin impedir, no obstante, la posibilidad de disfrute por sus miembros de ciertas ventajas¹⁸¹ (o, incluso, una cierta distribución de las ganancias eventualmente obtenidas, siempre que dicho reparto se produzca dentro de los límites determinados por el Legislador), existe, como puede apreciarse, una importante diversidad en el entendimiento de dicha exigencia.

A tales diferencias ha de añadirse, por otra parte, la variedad de sentidos con que el término «lucrativo» es empleado por nuestro Derecho, incluso dentro de un mismo sector. Conviene, pues, antes de adentrarnos en el significado con que se utiliza al predicarse de las entidades que nos ocupan, que comencemos despejando algunas cuestiones que pueden dificultar su comprensión.

2.1 Lucro, onerosidad y gratuidad.

Dejando al margen la significación que los términos «lucro» o «lucrativo» puedan tener en algunos sectores del Ordenamiento más alejados de nuestro trabajo¹⁸², debe comenzarse por anotar que, incluso en el mismo ámbito de nuestra disciplina, dichas expresiones carecen de un significado unívoco.

¹⁸¹ De esta opinión parece ser el Consejo Económico y social, según se desprende del Dictamen aprobado por el Pleno de dicho Consejo en su sesión de 25 de abril de 2002, en el que manifestaba que «El CES considera problemático excluir del régimen fiscal especial, de forma genérica, a las *entidades que presten servicios a sus asociados en condiciones especiales*, porque deja fuera del alcance de la norma a asociaciones que, aunque prestan este tipo de servicios, desarrollan primordialmente actividades dirigidas a la consecución de fines de interés general» (cfr., «Dictamen sobre el Anteproyecto de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», en *Colección Dictámenes*, número 3/2002, CES, mayo 2002, pág. 8. La cursiva es mía).

¹⁸² Como la que puede alcanzar en la esfera penal, particularmente en relación a los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico, en los que el ánimo de lucro constituye

Efectivamente, el término *lucrativo* sirve para referirse a *lo que produce utilidad o ganancia*, pero se utiliza igualmente como sinónimo de *gratuito*. En este último sentido, como recuerda MARTÍNEZ LAFUENTE¹⁸³, el término «*lucrativo*» se emplea en ocasiones en el ámbito tributario¹⁸⁴ para referirse a una adquisición patrimonial que se realiza *sin contraprestación* y que, por consiguiente, no comporta para quien la recibe ningún sacrificio como contrapartida. Sin embargo, como advierte asimismo dicho autor, *a la inversa*, la expresión «*no lucrativo*» no siempre equivale a «*oneroso*», pues, contrariamente, ésta sirve también para referirse a una situación de la que pueda predicarse la «*gratuidad*»¹⁸⁵.

Así, cuando afirmamos que una transmisión es «*lucrativa*», o que se ha realizado *a título lucrativo*, nos estamos refiriendo a un acto o negocio jurídico gratuito (v.gr., una donación o un legado) en el que el fin perseguido consiste en atribuir al adquirente un bien o derecho del transmitente, sin un *correspective* sacrificio a cargo de aquél. El negocio jurídico es «*lucrativo*» porque se dirige a lucrar o enriquecer al adquirente, proporcionándole una ganancia o incremento patrimonial, sin contrapartida a su costa. O, dicho en términos jurídico-civiles, le confiere un derecho de contenido económico, *sin venir obligado a ninguna compensación a cambio*¹⁸⁶. Desde otra perspectiva, contemplando el mismo negocio desde el punto de vista del transmitente, cabría también decir que la transmisión se efectúa por el mismo *sin propósito lucrativo*, ya que no pretende obtener *correspective* un beneficio a costa del adquirente. Pero obsérvese que, en ambos casos, la idea que se expresa es la misma: la ausencia de compensación o contrapartida, la gratuidad¹⁸⁷.

en muchos casos un elemento subjetivo del tipo, interpretándose que se da no sólo cuando se busca un beneficio monetario, para sí o para un tercero, sino cuando se pretende cualquier ventaja, utilidad o provecho, incluso los meramente contemplativos, de ulterior beneficencia, o de vanagloria. Vid, entre otras muchas, las Ss. TS 29/01/1986, Fj. 1º [RJ 1986\196]; 5/06/1987, Fj 6º [RJ 1987\4517]; 16/02/1990, Fj.5º [RJ 1990\1562]; 20/11/1997, Fj. 5º, [RJ 1997/8233] y las que en ellas se cita.

¹⁸³ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*. Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 32-33.

¹⁸⁴ Y no sólo éste, sino también, en el mismo sentido, en el Derecho civil: vid., por ejemplo, el art. 878 Cc. ó el art. 968 Cc.

¹⁸⁵ *Ibidem*, op. cit., págs. 32.

¹⁸⁶ Como señala ANDERSON, en referencia a la donación, «[e]l enriquecimiento en sentido jurídico supone la atribución al donatario de un derecho patrimonial *sin correspondiente*, en tanto que en sentido económico implica un incremento de valor del patrimonio del donatario». Miriam ANDERSON, *Las Donaciones onerosas*, Fundación Beneficentia et Peritia Iuris, Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de España, Madrid, 2005, p. 111, nota 96.

¹⁸⁷ En román paladino, gratuito es lo que se da o recibe de balde, *lo que no cuesta*.

A este respecto —y con ello introducimos ya su contraria: la *onerosidad*—, es oportuno traer a colación el art. 1274 Cc¹⁸⁸. Aunque, según la doctrina civilista, dicho precepto no es precisamente un ejemplo de rigor técnico¹⁸⁹, lo que de él nos interesa retener en este momento, es la *idea de cambio* que se destaca en el mismo como característica de los negocios jurídicos *onerosos* frente a los *lucrativos* (gratuitos) o *de pura beneficencia*, según la vieja expresión del Cc.

En efecto, como señala ALBALADEJO¹⁹⁰, mientras que en los negocios *onerosos* se pretende obtener un beneficio a cargo del adquirente¹⁹¹, en los *gratuitos*, distintamente, se busca sólo hacer una liberalidad, no obteniendo nada *a cambio* de lo que se da.

Así pues, mientras la gratuidad supone *beneficio sin compensación*, la onerosidad implica *intercambio*¹⁹² y *equivalencia* entre los sacrificios de una y otra parte¹⁹³, siendo indiferente, a efectos de dicha calificación, que el beneficio que se consigue del adquirente, a cambio de la ventaja que se le proporciona, vaya a parar al atribuyente o a un tercero¹⁹⁴. O, dicho de otro modo, es indiferente que el destinatario de la cosa o servicio proporcionado sea una persona distinta de la que se compromete a satisfacer el precio o contrapartida

¹⁸⁸ Dicho artículo dispone que «En los contratos *onerosos* se entiende por causa, para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte; en los *remuneratorios*, el servicio o beneficio que se remunera, y en los de *pura beneficencia*, la mera liberalidad del bienhechor».

¹⁸⁹ Especialmente, por cuanto se refiere a la mención de los remuneratorios como un *tertius genus*. Vid., ALBALADEJO, M.: *Derecho Civil I*, Vol. 2º, Librería Boch, 1980, p. 163; y ANDERSON, Miriam: *Las Donaciones onerosas*, *op. cit.*, p. 215-216.

¹⁹⁰ ALBALADEJO, M.: *Derecho Civil I*, Vol. 2º, *op. cit.*, p. 162.

¹⁹¹ O de cada uno de los adquirentes, si son varios. Así, en la compraventa lo son el comprador y el vendedor, que “reciben” cosa y precio, y se “desprenden” de precio y cosa.

¹⁹² ANDERSON, M.: *Las Donaciones onerosas*, *op. cit.*, pp. 57, 67.

¹⁹³ Dicha equivalencia no ha de interpretarse en términos objetivos. Antes al contrario, para que se entienda producida basta el acuerdo de las partes sobre la paridad o correspondencia entre los sacrificios de una y otra, salvo que la desproporción sea tal que permita inferir que verdaderamente la voluntad de las partes era muy otra.

¹⁹⁴ A este respecto, cabe traer a colación la Consulta evacuada por la DGT con fecha 14 abril 2004: «... según se describe en el escrito de consulta, la consultante recibe donativos. En tal caso, hay que tener en cuenta la posibilidad de que tales cantidades sean la contraprestación de los servicios que presta la consultante, aun cuando los usuarios materiales de dichos servicios sean personas distintas de quienes satisfacen dichas cantidades. En tal caso, la consultante tendría la condición de empresario o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y las operaciones que realizase en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional estarían sujetas al Impuesto, ello sin perjuicio de las exenciones que les pudieran ser de aplicación» (DGT, resolución núm. 973/2004, de 14 abril. JUR 2004\158998. El subrayado es mío).

de dicha prestación¹⁹⁵. En tal supuesto podremos encontrarnos ante un negocio con estipulación a favor de tercero (que, en su caso, autorizará a este último a exigir su cumplimiento: art. 1257.2º Cc), pero sin que ello altere su calificación jurídica como negocio oneroso, en la medida en que el promitente se obliga a realizar la prestación a favor del tercero *a cambio* de que el estipulante le satisfaga la oportuna contraprestación¹⁹⁶.

No es necesario subrayar la importancia de dichas nociones para la calificación de una actividad como económica, especialmente cuando ésta se identifica con la participación en el mercado, en el que la idea de intercambio es consustancial a su propio concepto.

Pero, dicho lo anterior, debe advertirse seguidamente que aunque onerosidad y gratuidad son conceptos opuestos, no son, sin embargo, incompatibles, y su mixtura plantea también ciertos problemas de calificación.

Piénsese, por ejemplo, en aquellos casos en que, aunque se haya estipulado el pago de cierta suma como *contrapartida* por el suministro de ciertos bienes —lo que nos sitúa, *prima facie*, en el ámbito de los negocios jurídicos onerosos—, se haya pretendido *también*, al mismo tiempo, procurar un beneficio para el adquirente (causa gratuita). En otras palabras, cabe que el fin o causa del negocio consista, *concurrentemente*, en beneficiar a una parte y, a la vez, evitar el empobrecimiento del bienhechor, razón por la cual se haya establecido una contraprestación a cargo de aquélla, que compense parcialmente por los bienes que le son proporcionados¹⁹⁷.

¹⁹⁵ En este sentido, en el ámbito del derecho comunitario, véanse, entre otras, las sentencias de 26 de abril de 1988, *Bond van Adverteerders y otros*, 352/85, Rec. p. 2085, apartado 16; de 11 de abril de 2000, *Deliège*, asuntos acumulados C-51/96 y C-191/97, Rec. p. I-2549, apartados 56 y 57; y de 12 de julio de 2001, *Smits y Peerbooms*, asunto C-157/99, apdos. 56-58. Igualmente, el Abogado General Sr. M. POIARES MADURO, en los apdos. 50 y 52 de sus Conclusiones de 10 de noviembre de 2005 sobre el asunto *Fenin*, resuelto por la STJUE de 11 de julio de 2006, C-205/03 P.

¹⁹⁶ Evidentemente, nada obsta a que el contrato pueda ser gratuito si el promitente se obliga liberalmente, sin recibir del estipulante nada a cambio. Vid, ALBALADEJO, *Derecho Civil*, t. II, Vol. 1º, *op. cit.*, p. 452. Adviértase, por otra parte, que el hecho de que el contrato a favor de tercero sea oneroso, en tanto en cuanto el promitente recibe una contraprestación a cambio, no excluye la existencia de liberalidad en el estipulante (hacia el tercero), en la medida en que la contraprestación que se haya obligado a satisfacer al promitente para que realice la prestación a favor del tercero, persiga el fin de beneficiar a este último sin que el estipulante reciba nada a cambio, por pura liberalidad. En este sentido, se ha considerado por cierto sector de la doctrina tributarista que, por la contraprestación que el estipulante paga al promitente, aquél puede disfrutar de los beneficios fiscales previstos en el art. 17 de la Ley 49/2002 para los donativos, donaciones y aportaciones, cuando el tercero en cuyo favor se realiza es una entidad sin fin de lucro a la que resulte aplicable el régimen fiscal del mecenazgo. Vid., MARTÍN DÉGANO, Isidoro, «La deducción de las donaciones irrevocables, puras y simples a las entidades no lucrativas». *Revista de contabilidad y tributación. Centro de Estudios financieros*, nº 345, 2011, p. 77.

¹⁹⁷ En ese sentido, como señala ANDERSON, «la causa gratuita es lo suficientemente flexible como para poder compatibilizarse, *en el seno de un mismo negocio*, con la onerosidad basada en la reciprocidad de obligaciones, dando lugar así a la *causa mixta* de supuestos como el de la *compraventa amistosa* o, desde la óptica inversa, a casos de donación mixta,

Como no es difícil colegir, su mestizaje es relativamente frecuente en las actividades que las entidades sin fin de lucro realizan en cumplimiento de sus fines, en las que, sin dejar de querer el beneficio del destinatario (v.gr., proporcionarle el acceso a ciertos bienes cuya calidad o cantidad pueden no resultarle asequibles a precios de mercado), se quiere, también, que recaiga sobre el mismo, al menos, una parte de su coste, sea para evitar la total descapitalización de la entidad, sea con el objeto de racionalizar sus prestaciones (v.gr., evitar el disfrute inmoderado o abusivo de las mismas)¹⁹⁸.

En definitiva, la idea de intercambio y la eventual onerosidad de los negocios jurídicos a través de los que dichas entidades dan cumplimiento a sus fines de interés general, ni supone descartar la presencia de la causa gratuita, ni la exigencia de un precio o contraprestación en tales circunstancias significa, en modo alguno, considerar incumplido el requisito de la ausencia de ánimo lucrativo que se exige de las mismas.

Ahora bien, más allá de tales supuestos —en los que, en el fondo, no nos apartamos todavía del ámbito de la gratuidad o cuasigratuidad—, cuando se subraya por algunos autores que lo «no lucrativo» no puede identificarse con lo «gratuito», especialmente cuando la calificación de no lucrativo se predica como característica de una entidad, lo que se está queriendo destacar es la *compatibilidad entre la obtención de una ganancia, incluso entre el ánimo o propósito de obtenerla, y la ausencia de fin de lucro*¹⁹⁹.

como puede ser el llamado contrato mixto vitalicio». ANDERSON, M.: *Las Donaciones onerosas*, op. cit., p. 111. La cursiva es mía.

¹⁹⁸ Y el mismo fenómeno se produce también a la inversa, cuando es a las ESFL a las que se entregan o suministran bienes o servicios gratuitamente o a precios inferiores a los de mercado, con ánimo de favorecerlas, lo que plantea importantes problemas en orden al disfrute de los beneficios fiscales al mecenazgo (vid., en este aspecto, el sugestivo trabajo de MARTÍN DÉGANO, «La deducción de las donaciones irrevocables, puras y simples a las entidades no lucrativas». *RCyT. CEF*, núm. 345, págs. 71-110). A los que se vienen a añadir los derivados de su contemplación desde el punto de vista de la contabilidad. Sobre ello, sin perjuicio de lo que más adelante expondremos al tratar de las obligaciones contables establecidas como requisito de este régimen, puede verse el trabajo de BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Interpretación económica, Derecho Contable e Impuesto sobre Sociedades. La reforma por venir», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15/1997 y, también, CAZORLA PRIETO, L.M. y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: condiciones de acceso al régimen de la Ley 4[9]/2002, e Impuesto sobre Sociedades», y «Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: el Impuesto sobre el Valor Añadido», ambos en AAVV, *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*. Fundación Cristina Masaveu Peterson-Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1ª edición, 2011, capítulos I y II, pp. 32-44 y 45-84, respectivamente.

¹⁹⁹ Como veremos, ésta es la opinión dominante. Así, LACRUZ BERDEJO cuando señala que «[s]in necesidad de constituirse en empresa mercantil puede una fundación recibir por alguno de sus servicios cantidades superiores al coste estricto (concepto éste de difícil determinación), compensando así otros servicios prestados gratuitamente o a precio inferior al de coste, *sin que este ejercicio de su actividad, con lucro, descalifique la finalidad altruista del ente, la cual se cifra realmente en la no realización de ganancias repartibles. Por eso, como veremos, es posible incluso que la finalidad propia de una fundación sea el ejercicio de una actividad empresarial*». LACRUZ BERDEJO ET ALII, *Elementos de Derecho Civil, I Parte General*,

Ello nos enfrenta a dos acepciones del término: el lucro en sentido objetivo y subjetivo.

2.2 Lucro, en sentido objetivo.

En un primer acercamiento, como fácilmente se desprende de su significado usual, la expresión «ánimo de lucro» alude al *propósito de obtener una ganancia o beneficio*²⁰⁰. Así pues, en referencia a una entidad, estaríamos haciendo alusión, en ese sentido, a la intención de obtener un excedente o saldo positivo, fruto, habitualmente, de la diferencia entre el coste de los factores productivos y el importe obtenido por la prestación o suministro de los bienes y servicios en que puede traducirse su actividad, *prescindiendo* —y esto es lo que interesa retener— *de si la obtención de dicho beneficio es con el fin de repartirlo o de ser reinvertido o aplicado a fines benéficos o altruistas*. Ese sería su *sentido objetivo*. Por consiguiente, bajo esta perspectiva, *la ausencia de ánimo lucrativo* haría referencia a la gratuidad (o cuasigratuidad) de las prestaciones llevadas a cabo por la entidad.

El requisito de que los bienes o servicios fuesen prestados de forma gratuita o, a lo sumo, con una contraprestación equivalente a su coste, ha sido tradicional de un tipo específico de entidades no lucrativas: las *entidades benéficas*. A este respecto, ya el Real Decreto de 14 de marzo de 1899, sobre reorganización de servicios de la beneficencia particular e instrucción para el ejercicio del Protectorado del Gobierno, establecía en su artículo 2º que «Son instituciones de Beneficencia los establecimientos o asociaciones permanentes destinados a la satisfacción *gratuita* de necesidades intelectuales o físicas». En el mismo sentido, el art. 1.2. del Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprobaba el Reglamento de las Fundaciones culturales privadas y entidades análogas y de los servicios administrativos encargados de su protectorado²⁰¹, establecía que «Serán requisitos esenciales para la creación de estas Entidades: [...] b) Que sus prestaciones sean *gratuitas*, salvo que *excepcionalmente* se autorice por el Protectorado el percibo de alguna cantidad de los beneficiarios, la cual sólo será exigible dentro de los límites previstos en el artículo 24», precisándose en dicho último precepto que «*Las cantidades exigidas de los beneficiarios no podrán exceder de lo que corresponda al coste real del servicio, sin margen comercial de ninguna clase*», a cuyo efecto debían remitir, junto a la petición, un estudio justificativo del cálculo de las tarifas de sus servicios.

Volumen 2 *Personas*, 5ª edición revisada y puesta al día por Delgado Echevarría, Edit. Dykinson, Madrid, octubre 2008, p. 320. La cursiva es mía.

²⁰⁰ Según el *Diccionario de la Lengua Española*, *lucro* es la «ganancia o provecho que se saca de algo» (RAE, 22ª edic., Madrid, 2001).

²⁰¹ BOE núm. 260, de 30 de octubre.

2.3 Lucro, en sentido subjetivo.

Frente a su sentido objetivo, la mayoría de la doctrina ha destacado, sin embargo, que la ausencia de ánimo lucrativo que se predica y exige como una de las notas definitorias de las entidades que nos ocupan, con lo que, en puridad, resulta incompatible es con la intención de obtener un beneficio *para repartirlo* entre sus miembros, gestores o fundadores (*lucro subjetivo*)²⁰². Tal es, desde luego, la idea que late en el art. 1665 del Cc., cuando establece que «La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, *con ánimo de partir entre sí las ganancias*»²⁰³. Por consiguiente, en este sentido subjetivo lo que se enfatiza es que el *animus* que guía a la entidad²⁰⁴ consiste en conseguir el enriquecimiento de sus miembros o asociados (o, más ampliamente, de personas predeterminadas vinculadas a la misma), que incrementan su patrimonio —se lucran— mediante la distribución de los excedentes obtenidos por aquélla²⁰⁵.

²⁰² Respecto de las fundaciones, el art. 2º de la Ley 50/2002 dispone: «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», estableciendo en su art. 3.3 que «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».

Por su parte, el art. 1.2 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación establece que «El derecho de asociación se regirá con carácter general por lo dispuesto en la presente Ley Orgánica, dentro de cuyo ámbito de aplicación se incluyen *todas las asociaciones que no tengan fin de lucro* y que no estén sometidas a un régimen asociativo específico», disponiendo en su art. 7.1.k) que «Los Estatutos deberán contener los siguientes extremos: ... k) Causas de disolución y destino del patrimonio..., *que no podrá desvirtuar el carácter no lucrativo de la entidad*». En el mismo sentido, en el 13.2 preceptuará que «Los beneficios obtenidos por las asociaciones, derivados del ejercicio de actividades económicas, incluidas las prestaciones de servicios, *deberán destinarse, exclusivamente, al cumplimiento de sus fines, sin que quepa en ningún caso su reparto* entre los asociados ni entre sus cónyuges o personas que convivan con aquéllos con análoga relación de afectividad, ni entre sus parientes, ni su cesión gratuita a personas físicas o jurídicas con interés lucrativo».

²⁰³ En análogo sentido, el art. 116 del Ccom. dispondrá que «El contrato de Compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en común bienes, industria o alguna de estas cosas, *para obtener lucro*, será mercantil, cualquiera que fuese su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código».

²⁰⁴ Como señala COLAO MARÍN, «Los dos aspectos que componen el ánimo de lucro en sentido estricto, el objetivo y el subjetivo, *se refieren siempre a la entidad*, de manera que su voluntad es lo que hay que analizar, con independencia de la voluntad más o menos clara de los asociados. De esta forma, es la entidad la que obtiene el lucro objetivo y es la voluntad de la entidad la que lo destina al reparto entre sujetos vinculados a ella» [Vid, COLAO MARÍN, P.: «Requisitos de acceso al régimen tributario para entidades sin fines lucrativos de la Ley 30/1994, de mecenazgo, y ausencia de ánimo de lucro», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. III, parte estudio, págs. 1529-1556, 1999 (BIB 1999\1631)]. En el mismo sentido, PAZ ARES, C.: *La Cláusula no Lucrativa*, cit. por COLAO MARÍN en el trabajo antes referido.

²⁰⁵ Así, GUEZURAGA UGALDE: «Por ánimo de lucro puede entenderse, utilizando al efecto la definición acuñada por la Dirección General de los Registros y Notariado en resolución de 22

2.4 Lucro, en sentido amplio.

Junto a esos dos aspectos del ánimo de lucro, como voluntad de obtener un beneficio y como intención de repartirlo, ha de situarse, en un sentido más amplio, el propósito de obtener *cualquier ventaja patrimonial individualizable*, que la doctrina civilista suele fundamentar en el art. 1678 Cc., en cuanto que contempla como objeto de la sociedad, no ya *la obtención de una ganancia pecuniaria susceptible de ser repartida* —que es a la que estrictamente se refiere el art. 1665 Cc., constituyendo su sentido riguroso—, sino también el uso de una cosa determinada²⁰⁶. Lo que, en suma, conduce a una noción de lucro, *sensu lato*, comprensiva de cualquier provecho o utilidad económica individual, aunque no consista en una ganancia partible, tal como la satisfacción de necesidades comunes en condiciones más ventajosas que las del mercado o la evitación de una disminución patrimonial²⁰⁷.

de noviembre de 1991 (RJ 1991, 8637), *la voluntad de obtener una ganancia común partible mediante el desenvolvimiento de la actividad productiva para su posterior reparto entre los socios*». GUEZURAGA UGALDE, Asier, «Fundaciones educativas, explotaciones económicas y competencia desleal: un paso atrás», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 13/2002, Aranzadi, Pamplona. 2002, BIB 2002\1762. La cursiva, en el original.

²⁰⁶ Dicho artículo 1678 Cc. dispone: «La sociedad particular tiene únicamente por objeto cosas determinadas, su uso, o sus frutos, o una empresa señalada, o el ejercicio de una profesión o arte». El transcrito precepto, como señala DE SALAS, «ha obligado a la doctrina no sólo a realizar un esfuerzo en orden a la distinción de este supuesto respecto a la comunidad de bienes, sino a *considerar la posibilidad de que, del mismo Código civil, pueda desprenderse un concepto de lucro más amplio, que admita los supuestos de lucro no consistente en rentas partibles sino en la ventaja que se deriva del uso de una cosa*». DE SALAS MURILLO, Sofía, *Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho Español*. Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1999, págs. 266-267 [la cursiva es mía]. Sobre la distinción entre la sociedad que tiene por objeto la explotación de un bien determinado y la comunidad de bienes, véase lo expuesto por la misma autora en las págs. 267 y 270 del trabajo antes citado, así como las referencias bibliográficas de su nota 201.

²⁰⁷ Sobre este particular, aunque abordado desde otra perspectiva —la de la distinción entre sociedad y asociación— resulta de interés la opinión de DE SALAS MURILLO. Dicha autora, pese a reconocer la «erosión» del ánimo de lucro como criterio delimitador, concluye, no obstante, que la rotundidad de los arts. 1665 Cc. y 116 Ccom. impide el abandono de la postura tradicional que sitúa la clave de la distinción en dicho criterio teleológico, por lo que aboga por un *concepto subjetivo de lucro* (esto es, como reparto directo o indirecto de beneficios), pero entendido en *sentido amplio*. Así, considera que existe lucro «...desde el momento en que se obtiene una ventaja patrimonial individualizada —ya sea un aumento patrimonial, ya consista en un ahorro por el acceso a unas condiciones más ventajosas en la producción o por la evitación de una disminución patrimonial— que repercute en el patrimonio de cada socio, de modo que pueda apreciarse que hay una relación de causalidad entre la actividad de la agrupación y su ganancia efectiva o su gasto no realizado, [por lo que] ha de negarse el carácter de asociación porque hay enriquecimiento individual contabilizable». DE SALAS MURILLO, Sofía: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, op., cit., págs. 287-288).

En el mismo sentido, en el ámbito de nuestra disciplina, han de recordarse las sentencias del Tribunal Supremo de 8 octubre 1984 (Ar. 4740), dictada en relación a la Tasa por licencia de apertura de establecimientos y confirmada en recurso extraordinario de revisión por la sentencia de la Sala especial del TS de 10 junio 1987 (Ar. 4864); la de 29 marzo 1990 (Ar. 2905), relativa al extinto Impuesto de Radicación; la de 3 y 22 octubre de 1991 (Ar. 7113 y

A este respecto, no puede dejar de anotarse, sin embargo, que, contrariamente, para un autorizado sector de la doctrina mercantilista, esa concepción amplia de lucro supone difuminar la distinción de mutuas, cooperativas y otras organizaciones de naturaleza consorcial, con las entidades de mercado²⁰⁸.

En todo caso, es necesario resaltar que lo que autoriza su consideración como lucro, en sentido amplio, es que se trate de una ventaja patrimonial

8513, respectivamente), dictadas ambas también en sendos recursos extraordinarios de revisión respecto de la Tasa por licencia de apertura; o la de 30 abril 1991 (Ar. 2925) relativa al Impuesto de Radicación. Así, esta última, reiterando argumentos ya vertidos en las sentencias a que acabamos de referirnos, señalaría en su Fundamento Jurídico Tercero:

«... una sociedad que tiene por objeto la cobertura a sus socios, personas físicas o jurídicas, de los riesgos asegurados mediante una prima fija pagadera al comienzo del período del riesgo, [...] *que tiene por finalidad, no la obtención de ganancias repartibles en metálico, sino la satisfacción de determinadas necesidades económicas comunes a todos los socios* (como aseguramiento, prestación de servicios, financiación, garantía, etc.), y que, a tenor del artículo 124 del Código de Comercio, tiene la consideración de mercantil y asume la función peculiar de explotar una empresa aseguradora, *procurando a los socios o mutualistas la obtención de ventajas patrimoniales, que no se traducen directamente en beneficios distribuibles ..., sino más bien en un ahorro en los gastos y precio de los seguros (resultado que, indirectamente, al evitar una disminución del patrimonio, no deja de ser un beneficio económico o lucro dinerario, calificable, dado el carácter mercantil de la sociedad o mutua, de empresarial o comercial)*, [es] una entidad mercantil que se dedica a actividades empresariales o comerciales...».

A lo que añadirá: «... el hecho de que la Mutua apelante no pueda tener ánimo de lucro activo en el desarrollo de su función (aunque sí exista beneficio económico, en el sentido antes comentado, para sus socios), no determina en modo alguno la posibilidad de que el local donde ejerce su actividad aseguradora en Sevilla quede no sujeto a la Radicación (en cuanto una ponderación conjunta y armónica de los preceptos determinantes de la configuración del hecho imponible y de los supuestos de no sujeción y exención lleva a la conclusión de que, en el caso presente, se actualizaron los presupuestos fáctico-jurídicos del hecho imponible)»; a saber, el ejercicio, en un local, de una «actividad empresarial (industrial o comercial) o profesional, en su sentido de ejercicio habitual y efectivo, tenga o no, como antes se ha especificado, carácter lucrativo, pues el fin de lucro, entendido como propósito de obtener un beneficio dinerario, no es elemento esencial de la empresa» (Fj 2º).

²⁰⁸ Así, PÉREZ ESCALONA, «La asociación y el derecho de sociedades: notas para un debate», *REDUR*, núm. 2/2004, p. 94: «si se afirma que el lucro es sinónimo de ventaja, y no de ganancia en sentido estricto, desaparecería la distinción entre causa lucrativa y las causas mutualista o consorcial».

Por su parte, PAZ-ARES, señala que si la entidad, como ocurre con las AIE, «opera sólo a favor de sus socios no hay lugar, no ya para la división de las ganancias (lucro subjetivo), sino para la producción de ganancias (lucro objetivo)», ya que «al no actuar en el mercado, la única posibilidad que tiene la agrupación de generar excedentes es a costa de sus miembros, y el excedente así generado en modo alguno puede reputarse beneficio en sentido propio, sino autobeneficio o falso beneficio. Esta apreciación se funda en el hecho indiscutible de que el lucro genuino es aquel excedente que tiene por fuente subjetiva a terceros, no el que proviene de los propios socios». Cándido PAZ-ARES, «La Agrupación de Interés Económico y las Sociedades Profesionales», en AAVV (coord.: APARICIO GONZÁLEZ, M^a Luisa), *Curso de Derecho Mercantil I*, 2ª Edic., Thomson-Civitas, Aranzadi, 2006, pp. 779-781.

individualizable. No basta para entender que existe finalidad lucrativa, que se persiga una finalidad económica, o la tutela de los intereses patrimoniales de sus miembros, o la mera consecución de ventajas *genéricas* para tal grupo. Si no hay un ánimo de enriquecimiento patrimonial de sus componentes, sea a través del reparto de ganancias, de la disminución de pérdidas, o del mayor ahorro, mediante o por causa de la actividad del ente constituido, no podrá predicarse del mismo un carácter o finalidad lucrativa²⁰⁹.

A favor de ese sentido lato de «fin de lucro», se pronunciaba la Memoria del proyecto de ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general que tuvo entrada en la IV legislatura, cuando señalaba que «para este proyecto resulta muy clara la distinción de un doble nivel en función del objeto perseguido, ya que por encima de aquellas *entidades que buscan la satisfacción en común de las necesidades de sus miembros en condiciones más ventajosas que las del mercado, y cuyos fines son, por ello, de orden privado*, se encuentran aquellas que persiguen la realización de fines de interés general»²¹⁰.

Ahora bien, a propósito de esta última cita conviene dejar advertido por lo que enseguida se dirá, que esa identificación que parece establecerse entre *lucro e interés privado*, no permite inferir *a contrario*, que cuando la finalidad

²⁰⁹ Así, DE SALAS: «[s]i tal individualización o “reparto” no se produce, sino que lo que se consigue mediante la actividad asociativa son ventajas genéricas para un colectivo o dicho de otro modo, la tutela de los intereses patrimoniales de sus miembros que no se traduce directamente en un aumento patrimonial individualizable conseguido como consecuencia directa de [la] actividad de la asociación, puede mantenerse sin problemas que nos hallamos ante asociaciones sin ánimo de lucro». ». DE SALAS MURILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, op., cit., págs. 287-288.

En análogo sentido, en referencia a las fundaciones, aunque incidiendo en su interpretación de que a lo que ha de atenderse es al «destino de las rentas» y no a su «origen» y que, por consiguiente, lo que ha de vedarse no es la obtención de una ganancia, sino que ésta se derive a los patronos, PEDREIRA MENÉNDEZ:

«... pensamos que la ausencia de ánimo de lucro está mal planteada en la Ley 30/1994, puesto que no se puede exigir a las fundaciones que no obtengan ningún beneficio o rendimiento económico de su dotación patrimonial. Al mismo tiempo, *consideramos que este concepto no se puede reconducir exclusivamente a la idea de lucro partible, entendida ésta en sentido estricto como reparto de las ganancias, dado que puede existir un beneficio para las personas físicas, participes o gestores de una persona jurídica, sin necesidad de que exista un reparto expreso de beneficios*, como reiteradamente ha establecido la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por ejemplo, en relación con las mutuas. Por tanto, lo que debe prohibirse es la obtención por parte de los Patronos de la fundación de cualquier lucro o beneficio particular. No olvidando, como señala el profesor ALBALADEJO, que el «obtener lucro» es repartir beneficios, aunque, ahora bien, *puede ser beneficio cualquier ventaja para los socios, puede existir ganancia, por ejemplo, cuando se compra algo más barato al ser un gran número de consumidores, pensemos en una cooperativa de consumo y, sin embargo, no existe un reparto de beneficios*». PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, op. cit., pp. 101-102. La cursiva es mía.

²¹⁰ El texto transcrito lo tomo de GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y Asociaciones*, op. cit., pág. 48-49. La cursiva es mía.

pretendida no es la obtención de una ganancia, nos encontremos necesariamente ante un fin de *interés general*²¹¹. En este aspecto, resulta oportuno hacer algunas aclaraciones, porque la literalidad de los arts. 35 y 36 del Código civil en relación con el art. 1665 del mismo Código, parece prestar apoyo a otra interpretación²¹².

²¹¹ En rigor, ni siquiera cabría una identificación plena entre ánimo lucrativo e interés privado. Sobre esta cuestión, véase el siguiente apartado.

²¹² A ello se refiere DE SALAS MURILLO, Sofía (*Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho Español*. Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1999, págs. 349 y ss.), quien, tras indicar que «el Código civil plantea problemas de interpretación, puesto que *una lectura literal de los arts. 35 y 36, parece imponer que toda asociación sin ánimo de lucro haya de perseguir necesariamente un interés público*» (p. 352), señala como causa del problema la «*azarosa publicación de los capítulos del Código civil dedicados a las personas jurídicas y a la sociedad civil*» (*Ibidem*, § I.B, pág. 355).

En este sentido, como pone de relieve dicha autora, siguiendo los avatares del proceso final de elaboración del Código se observa que sus artículos 35 a 39 habían sido redactados, tal como hoy los conocemos, a la vista de lo dispuesto en el título II del Libro IV, cuya posterior supresión generaría importantes disfunciones. Para su entendimiento es importante anotar que el contrato de sociedad civil figuraba regulado en dicho libro IV en dos títulos separados: el primero, aunque básicamente coincidente con el hoy Título VIII del Libro IV («De la sociedad»), contenía, no obstante, trascendentes diferencias con su redacción actual. Así, prevenía en su artículo 5 que «*La sociedad civil no constituye una personalidad jurídica distinta de los asociados*». Por su parte, el título segundo, rubricado «*De las sociedades con personalidad jurídica*», constaba de un único capítulo (arts. 47 a 55) en el que, en puridad, lo que se regulaba era el régimen general de las asociaciones [sobre los pormenores de dichos preceptos hemos de remitir al comentario de la autora en el trabajo que seguimos, págs. 356-358]. Pues bien, con posterioridad a la publicación de los mencionados arts. 35 a 39, el referido título II sería suprimido, introduciéndose en su lugar, en el título primero —único que subsistiría—, los vigentes arts. 1669 (por el que se dotaba de personalidad jurídica a la sociedad civil) y 1670 (que situaba en el Código de comercio el régimen de las sociedades civiles con forma mercantil), lo que provocaría, en palabras de PANTALEÓN PRIETO, una «errata sobrevenida» en el art. 36 Cc. [PANTALEÓN PRIETO, «Asociación y sociedad (A propósito de una errata del Código Civil)», ADC, enero-marzo 1993, pág. 35, según cita de DE SALAS en el trabajo ya referido]. En efecto, en el suprimido título II, lo que se regulaba, como hemos dicho, era el *régimen general de las asociaciones*; régimen que parecía destinado a sustituir a la vieja Ley de Asociaciones de 1869. Sin embargo, como indica DE SALAS, siguiendo en este punto la explicación ofrecida por PANTALEÓN PRIETO (*op. cit.*, pág. 35) y CAPILLA RONCERO [*Comentarios al Código civil y Compilaciones Forales*, tomo XXI, Vol. 1º, Edersa, Madrid, 1986, pág. 42], la aprobación de la nueva Ley de Asociaciones de 30-06-1887, por un lado, y la inclusión, por otro, de los nuevos arts. 1669 y 1670, que hacían ya inadecuada la permanencia en sede de sociedad de dicho título segundo (su ubicación natural hubiera estado en el capítulo II del título II del Libro I, pero los artículos 35 a 39 ya habían sido publicados), conducirían, finalmente, a que dicho título II se desechase. Corolario de lo anterior, como explica DE SALAS, es que «la expresión *“asociaciones de interés particular... civiles”* se utilizara para designar algo que inicialmente no estaba previsto: la entidad derivada del contrato de sociedad civil. Por otra parte, las asociaciones no lucrativas de interés particular, al no encontrar el régimen “que prometía” el art. 36 se encuentran errantes y sin acomodo, ni en el número 1º del art. 35 — porque ciertamente no son de interés público—, ni en el número 2º, por lo que acabo de decir: llegadas al lugar donde las remitía el art. 36, no hallaban régimen al que acogerse». Cfr., DE SALAS MURILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, *op. cit.*, pág. 360-361. La cursiva en el original.

3. AUSENCIA DE ÁNIMO LUCRATIVO E INTERÉS GENERAL: UNA IDENTIFICACIÓN ERRÓNEA.

Aunque nuestro Código Civil no regula ni las fundaciones, ni las asociaciones, sí diferencia, al referirse en su artículo 35 a las entidades que pueden gozar de personalidad jurídica, entre, por un lado, las corporaciones, asociaciones y fundaciones de «*interés público*» y, por otro, las asociaciones de «*interés particular*»²¹³. Por consiguiente, de una primera lectura de dicho precepto parece desprenderse que nuestro Cc. admite tanto las asociaciones que persiguen fines de interés general, como las que se constituyen en interés particular de sus asociados. Sin embargo, éstas últimas serán remitidas por su artículo 36, a las disposiciones relativas al *contrato de sociedad*²¹⁴ —esto es, a un tipo de entidad que, atendiendo a las disposiciones del Código, se encuentra presidida por la idea del *ánimo de lucro*—, lo que sería interpretado en el sentido de que éste hace equivaler «asociación de interés particular» y «sociedad civil»; o lo que es igual, que dicho «interés particular» se identifica con el «ánimo de partir entre sí las ganancias», a que se refiere el art. 1665 de dicho Código.

La consecuencia inmediata que se seguía de esa interpretación, como críticamente señaló DE SALAS MURILLO²¹⁵, es que el ánimo de lucro «sería un elemento incompatible con la asociación en sentido estricto, *la cual tendría como elemento esencial el “interés público”*»^{216/217}. De ahí que cierto sector de la doctrina civilista haya adoptado una interpretación amplia del «*interés público*» a que se refiere el mencionado art. 35.1º Cc., en el sentido de considerar como tal *todo aquél que, siendo lícito, no comporta la búsqueda de una ganancia partible*.

²¹³ Dicho art. 35 Cc. dispone: «Son personas jurídicas: 1º Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de *interés público* reconocidas por la ley. Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas. 2º Las asociaciones de *interés particular*, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados».

²¹⁴ El citado art. 36 Cc. establece: «Las asociaciones a que se refiere el número 2º del artículo anterior [esto es, las de interés particular] se regirán por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, según la naturaleza de éste».

²¹⁵ Vid, DE SALAS MURILLO, Sofía: *Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho Español*, op. cit., págs. 349-378.

²¹⁶ DE SALAS MURILLO, op. cit., pág. 354

²¹⁷ Aunque la ausencia de ánimo de lucro era una exigencia que ya se deducía del articulado de la Ley de Asociaciones de 1964, pese a no encontrarse expresamente establecida en la misma, hoy la vigente Ley Orgánica 1/2002, reguladora del derecho de asociación, lo demanda con absoluta claridad en sus arts. 1.2, 7.1.k) y 13.2. Ahora bien, cuestión distinta es que, además de carecer de ánimo de lucro, hayan de perseguir fines de interés general, lo que, como enseguida se explica en el texto, no constituye una característica intrínseca de dichas entidades.

En efecto, bajo esas coordenadas, el concepto de «interés público» que maneja el citado art. 35.1º habría de cobrar un significado forzosamente dilatado para poder conciliar dicho entendimiento del precepto con la constatación de la existencia de múltiples asociaciones que, sin perseguir un beneficio o una ventaja económica individualizable —esto es, que careciendo de ánimo de lucro—, tampoco tienen como fin beneficiar a la sociedad en su conjunto o a una colectividad indeterminada de sujetos, sino exclusivamente a sus miembros o asociados, como ocurre en el caso de casinos, círculos recreativos, etc.

Sin embargo, a pesar de la literalidad del Código civil, no cabe identificar «lucro» e «interés privado»²¹⁸, ni, mucho menos, cabe equiparar «ausencia de ánimo lucrativo» e «interés general». Como acertadamente señala otro sector de la propia doctrina civilista, «*son muchos los fines que sin ser el de ganar para repartir entre sus miembros, no pueden, sin embargo, considerarse sino de puro interés privado*» (ALBALADEJO²¹⁹). En ese sentido, la correcta exégesis del citado art. 35 Cc, conforme interpreta este último sector, pasa por entender que su finalidad no es otra que la de establecer que unos determinados entes colectivos —entre ellos, las asociaciones de interés particular— pueden gozar de personalidad jurídica²²⁰.

²¹⁸ Recordemos que aún interpretando el concepto de «lucro» no en su sentido estricto, como ganancia pecuniaria susceptible de reparto, sino en su acepción más amplia, ha de tratarse, en todo caso, de una ventaja patrimonial *individualizable*. Como dijimos, no basta para entender que existe finalidad lucrativa, que se persiga una finalidad económica, o la tutela de los intereses patrimoniales de sus miembros, o la mera consecución de ventajas *genéricas* para tal grupo. Si no hay un ánimo de enriquecimiento patrimonial de sus componentes, sea a través del reparto de ganancias, de la disminución de pérdidas o del mayor ahorro, mediante o por causa de la actividad del ente constituido, no podrá predicarse del mismo un carácter o finalidad lucrativa.

²¹⁹ ALBALADEJO, M.: *Derecho Civil, tomo I*, vol. 1º, Librería Bosch, Barcelona, 1980, pág. 387. Dicho autor se expresa con rotundidad sobre la improcedencia de clasificar como de interés público, en base a una lectura literal del Cc., tanto a aquellas entidades que persiguen la obtención de ciertas ventajas económicas individualizables —que ya en el anterior apartado considerábamos incluidas dentro del concepto de lucro, en sentido amplio—, como las que, sin pretender un lucro o una ventaja patrimonial, buscan la satisfacción de necesidades de un grupo cerrado de sujetos y no el beneficio de la sociedad en su conjunto —el bien común— o de un colectivo genérico. Así, citará como ejemplos que no pueden considerarse sino de puro interés privado: «el de beneficiarse económicamente un grupo de familiares no mediante ganancia, pero sí mediante una disminución de gastos; el de obtener ganancia para darla a un tercero o repartirla entre extraños, no como obra de carácter social o benéfico, sino puramente de utilidad egoísta para la persona (o personas) concreta beneficiaria (“A” transfiere todos sus bienes a “B” y “C”, a cambio de que éstos constituyan una sociedad cuyas ganancias percibirá “A” mientras viva); y, en general, el de satisfacer necesidades económicas no lucrativas, o bien puramente ideales (así, de recreo), pero atinentes sólo a los componentes (miembros) de la entidad, y no útiles para la comunidad (por ejemplo, una docena de amigos forman una asociación cerrada al ingreso de nuevos miembros, a la que aportan bienes, con el exclusivo objeto de divertirse y viajar)». ALBALADEJO, *Ibidem*, p. 387.

²²⁰ Así, ALBALADEJO, quien manifiesta que «dicho artículo [el 35 del Cc.] no se encamina a establecer tal división [entre personas de interés público y de interés privado], sino que “presuponiendo” que hay entes de ambas clases, lo que pretende es sentar que unos y otros son —cuando proceda— personas jurídicas (para evitar problemas sobre si tienen o no

Como hace notar la doctrina, el art. 22 de nuestra Carta Magna (a diferencia del art. 34.1 CE respecto de las fundaciones), no establece que las asociaciones deban ser de interés general: *el altruismo no constituye un elemento consustancial a las mismas*²²¹. En este sentido, la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación, precisa expresamente que la ausencia de ánimo de lucro, constituye un elemento esencial de las asociaciones que regula²²², *al que no se opone* que, junto a las que se dedican a fines de interés general (como ocurre necesariamente con las declaradas de utilidad pública²²³), existan otras que persigan un *interés particular*, sin demérito de su calificación como asociaciones; esto es, como entidades no lucrativas. Así, su art. 5.1 establecerá que:

«Las asociaciones se constituyen mediante acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas legalmente constituidas, que se comprometen a poner en común conocimientos, medios y actividades para conseguir unas *finalidades lícitas, de interés general o particular*, y se dotan de los Estatutos que rigen el funcionamiento de la asociación».

Parece claro, pues, que interés particular y ánimo de lucro no pueden ser identificados, como tampoco la ausencia de propósito lucrativo puede ser confundida con la idea de interés general.

La ausencia de ánimo de lucro, como hemos visto, hace referencia al hecho de que los fines que presiden la constitución y funcionamiento de la entidad son ajenos a la idea de enriquecimiento patrimonial de sus miembros o componentes. Por su parte, para que hablemos de interés general es necesario que la entidad persiga lo que, en su formulación clásica, se identificaba como el «bien común».

No obstante, la concreción de esta última idea no resulta sencilla. Se trata, como ha puesto de relieve la doctrina, de un *concepto jurídico indeterminado* que presenta un «halo» de incertidumbre que dificulta su aprehensión. Por ello, no es infrecuente atender al círculo de sujetos a cuyo beneficio se dirige institucionalmente la entidad, como criterio para la calificación del interés perseguido por la misma. Este es, en suma, el criterio

personalidad jurídica distinta y aparte de sus componentes)». Cfr., ALBALADEJO, M., *op. cit.*, pág. 387. De la misma opinión es DE SALAS MURILLO, quien señala que «... de los postulados del Código se desprende sin duda alguna, que cuanto el fin perseguido es el lucro, el Código tiene preparada una vía: la de los arts. 1665 y ss. (...). La virtualidad del art. 35, a estos efectos, es simplemente decir que, en este caso, tal asociación es de "interés particular". Sin perjuicio, [...] de que pueda haber *otras asociaciones que persigan un fin calificable de particular, distinto del lucro repartible*». DE SALAS MURILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho Español*, *op. cit.*, pág. 189 (la cursiva en el original) y también pág. 370.

²²¹ Así, LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Enrique: *El derecho de asociación*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 133.

²²² Arts. 7.1.k) y 13.2 LO 1/2002.

²²³ Vid. artículo 32 L.O. 1/2002.

que siguen autores como DE SALAS, quien concluye que «si de la actividad de la asociación sólo se benefician los asociados, es de interés particular, aunque este interés no sea lucrativo, en el sentido de conseguir unas ganancias individuales; a su vez, una asociación es de interés público, cuando no teniendo ánimo de lucro, beneficia real y directamente a un colectivo genérico de personas que no pertenecen a la asociación»²²⁴.

4. EL ÁNIMO DE LUCRO Y LAS EXPLOTACIONES ECONÓMICAS

Si antes concluíamos que para poder calificar a una entidad como de *interés general*, no basta con que la finalidad pretendida por la misma sea ajena a la obtención de una ganancia pecuniaria o una ventaja patrimonializable, siendo necesario, en todo caso, que persiga beneficiar a la sociedad en su conjunto o, al menos, a una colectividad genérica de sujetos, corresponde tratar seguidamente una de las cuestiones que se ha prestado a mayor polémica: su relación con las actividades económicas.

Pero para comenzar a esclarecer dicha relación, resulta preciso hacer previamente algunas observaciones.

4.1 El «fin» y el «objeto»

En primer lugar, es necesario distinguir entre «fin» y «objeto» de la entidad. Conceptos que muy frecuentemente se confunden²²⁵.

Resumidamente, el «fin» es aquello para lo que la entidad se constituye. El «objeto» son las actividades a que ésta se dedica para conseguir dicho fin²²⁶. La distinción es importante, ya que una entidad puede dedicarse —tener como objeto— el ejercicio de actividades que produzcan un beneficio objetivo para la sociedad, sin que por ese solo hecho podamos excluir que nos encontremos ante una entidad lucrativa. Piénsese, por ejemplo, en una empresa farmacéutica que destine importantes sumas a investigación y desarrollo para comercializar un medicamento que alivie determinadas enfermedades. Dichos gastos e inversiones no se efectúan por altruismo, sino con un claro propósito lucrativo, lo que no empece a que su actividad tenga efectos beneficiosos para la sociedad.

²²⁴ DE SALAS MURILLO, *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, op. cit., pág. 375.

²²⁵ En relación a dicha confusión, vid., *supra*, Cap. IV, apdo. I, 2. «Distinción y conexión entre fin y objeto», p. 478 y ss.

²²⁶ «De este modo —dirá gráficamente DE SALAS MURILLO— el fin mediato de una asociación cultural podría ser el fomento, desarrollo y defensa de la cultura de un determinado sector de la población y el objeto social, las actividades que para la consecución de ese fin se van a realizar: conferencias, cursos, visitas culturales, etc. Es evidente que para un mismo fin, dos asociaciones pueden haber previsto actividades totalmente distintas». DE SALAS MURILLO, Sofía (*Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho español*, op. cit., pp. 164-165).

Así pues, cuando hablamos de entidades lucrativas nos referimos a entidades cuyo *fin* último o mediato es la maximización del beneficio *para sus propietarios*, aunque las actividades que desarrollen —el *objeto* a que se dediquen— produzcan externalidades positivas para el conjunto de la sociedad, o puedan tener en cuenta los intereses de determinados grupos, más o menos amplios, que pudieran verse incididos por su ejercicio.

Por el contrario, cuando nos referimos a entidades sin fin de lucro, estamos aludiendo a entidades cuyo *fin* no consiste en la obtención de ganancias o beneficios para individuos particulares —v.gr., para los que aportan el capital (fundadores, asociados) o los que dirigen la entidad (patronos, directivos, representantes estatutarios)—, sino en la satisfacción de necesidades que afectan a colectividades genéricas de personas, o en la provisión de ciertos bienes, materiales o inmateriales, que resultan de utilidad o interés para la sociedad; lo que no significa, forzosamente, que deban suministrar dichos bienes y servicios de forma gratuita, ni tampoco excluye, en principio, que *instrumentalmente*, como medio de obtener recursos con que seguir cumpliendo sus fines, puedan dedicarse a actividades económicas que les proporcionen una ganancia.

4.2 «Actividad económica» y «actividad de mercado»

La segunda observación que debemos formular, se dirige a advertir de los distintos significados de la expresión «actividad económica» y de los sesgos en que puede incurrirse fácilmente cuando se toma la parte por el todo, o cuando se aplican determinadas construcciones, que poseen un específico sentido en ciertos contextos, a situaciones sólo aparentemente similares, a las que se trasladan por comodidad o por conveniencia. Esto es, a mi juicio, lo que ocurre cuando, sin más indagación, se identifica «actividad económica» con «actividad de mercado» o, más claramente, con actividad económica «*lucrativa*», a la que adjetivaremos precisamente así, enfatizando el propósito que persigue su ejercicio²²⁷, para distinguirla de aquellas otras desarrolladas con diferente designio y sin sujeción a las leyes de la oferta y la demanda, aunque puedan suponer la ordenación de factores productivos, e incluso la obtención de ingresos a cambio de los bienes y servicios que proporcionen²²⁸.

²²⁷ Otros autores, denunciando igualmente la inespecificidad de la expresión «actividad económica», han propuesto utilizar la locución «actividades empresariales» [así, LA CASA GARCÍA, Rafael: «La Fundación-Empresa», *op. cit.*, pp. 25-27; o DE ANGEL YÁGÜEZ, Ricardo: «Actividades económicas (mejor, empresariales) de las fundaciones», *Libro homenaje al profesor Manuel Albaladejo García* (coord: por Jose Manuel González Porras, Fernando P. Méndez González), Vol. 1, 2004, pp. 255-256], aunque, por nuestra parte, dada la ambigüedad del concepto de empresa, como tendremos ocasión de ver más adelante (vid., *infra*, pp. 149 y ss.), preferimos un calificativo más rotundo.

²²⁸ Debe puntualizarse que la expresión *a cambio*, en el sentido en que ahora la empleamos en el texto, no significa que exista necesariamente una «equivalencia», en

En otras palabras, lo que pretendemos subrayar es la necesidad de tener en cuenta que aunque toda actividad de mercado es actividad económica, no toda actividad económica es actividad de mercado²²⁹.

La advertencia no es baladí, aunque pueda parecer una obviedad a primera vista, porque, como veremos en epígrafes posteriores, nuestra legislación resulta enormemente imprecisa en este aspecto, utilizando dichas expresiones, ora como sinónimas, ora en un sentido más lato o general²³⁰, dificultando la labor del intérprete en una materia que se presta a no pocos equívocos, dadas las insuficiencias técnicas de que adolece, y en la que la carga ideológica que subyace en las distintas alternativas que se presentan, y la propia evolución de las concepciones políticas y sociales, no contribuyen, desde luego, a esclarecer.

Es por ello que, en un primer acercamiento, sin perjuicio de abordar más adelante su estudio a la luz de nuestro Ordenamiento positivo, puede resultar ilustrativo principiar nuestro análisis partiendo de algunos planteamientos formulados desde la economía, pero sin olvidar las consideraciones efectuadas

términos económicos, entre la suma recibida y el bien o servicio prestado. Antes al contrario, lo más habitual será que aquélla sea inferior no ya al precio de mercado, sino incluso al de coste.

²²⁹ Aparentemente, coincide con este criterio GUEZURAGA UGALDE cuando señala que «podemos **distinguir entre actividad económica**, que es aquella actividad que puede ser libremente realizada por una fundación, existiendo la posibilidad de que se obtenga un beneficio, que se encontrará afecto a la finalidad específica no repartible, **y actividad comercial o mercantil**, que es aquella actividad económica en la que concurre ánimo de lucro, cuya realización se encuentra vedada para este tipo de entidades» (cfr., GUEZURAGA UGALDE, Asier, «Fundaciones educativas, explotaciones económicas y competencia desleal: un paso atrás», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 13/2002, Parte Presentación, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2002, BIB 2002\1762, La negrita, en el original). En mi opinión, sin embargo, formulada en tales términos, la distinción no sería del todo precisa, ya que, como tendremos ocasión de exponer, el lucro *en sentido subjetivo* —que es al que parece referirse dicho autor— no se entiende hoy, según veremos, como un requisito de las actividades comerciales y mercantiles. Otra cosa es el lucro *objetivo* (el propósito de obtener una ganancia o excedente), pero éste no se encuentra vedado a las entidades sin fin de lucro, que, dentro de ciertos límites, pueden concurrir en el mercado mediante el ejercicio de actividades (mercantiles) con la intención de obtener un beneficio que aplicar al cumplimiento de sus fines.

También GARCÍA-FRESNEDA diferenciará entre *actividad económica* y *actividad empresarial*. Para dicho autor, el concepto de «actividad económica» abarca un contenido más amplio que el de «actividad productiva» y el de «actividad empresarial». A su juicio, «las actividades económicas abarcan tanto la producción como el consumo, esto es, las actividades productivas y las actividades consuntivas», añadiendo que «*la actividad productiva constituye el género y la actividad empresarial la especie*, aunque sea, sin lugar a dudas, la más importante, ya que [a] la empresa se la considera como la unidad básica de producción». GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco, «Reflexiones sobre el concepto de actividad empresarial en el ámbito impositivo», *op. cit.*, pp. 50-51 (las cursivas son mías). Aun coincidiendo con dicha apreciación, pensamos, sin embargo, que, a efectos tributarios, la distinción ha de ser formulada en otros términos, como a continuación trataremos de explicar (vid., p. 152 y ss).

²³⁰ Señaladamente, esto es lo que sucede en el caso de los arts. 24 de la Ley 50/2002 y 3.3º de Ley 49/2002, que emplean prácticamente la misma expresión —actividad y explotación económica, respectivamente— para referirse a realidades que no resultan plenamente coincidentes.

desde otras disciplinas sociales, no siempre presentes en la mirada del jurista, en este punto más atento a los desarrollos de la *ciencia lúgubre*.

4.2.1 La racionalidad económica

Desde ciertas corrientes de pensamiento es frecuente calificar una actividad como «económica» cuando supone la adopción de decisiones racionales sobre el empleo alternativo de unos bienes escasos con el fin de conseguir la satisfacción de las necesidades humanas²³¹.

²³¹ Desde que, en el último tercio del s. XIX, los trabajos de Carl Menger, William Stanley Jevons y León Walras dieran lugar a la llamada «revolución marginalista», cuyos planteamientos, con más o menos diferencias, serían luego proseguidos por Alfred Marshall y los representantes de la influyente Escuela Austriaca, desde von Mises hasta Hayek, provocando el cambio de paradigma desde la «economía clásica», centrada básicamente en la producción, la distribución y las condiciones de crecimiento, a otro modelo plegado sobre las ideas de utilidad y escasez, en el que los precios resultan del equilibrio entre la oferta y la demanda, fruto de las conductas maximizadoras de productores y consumidores, y donde las teorías objetivas de David Ricardo y de Karl Marx sobre el valor-trabajo, que explicaban el intercambio de los bienes en función de la cantidad de trabajo necesario para su obtención, se abandonan y sustituyen por la *teoría subjetiva del valor*, en la que éste quedará definido, no por las cualidades intrínsecas de los bienes o por el trabajo que incorporan, sino en función de la intensidad de las preferencias de los consumidores en conseguir una unidad adicional de los mismos, es decir, por su *utilidad marginal*, la mayoría de las sucesivas definiciones sobre la actividad económica, en cuanto objeto de dicha ciencia, han pivotado esencialmente sobre tales elementos. Así, entre las más extendidas, cabe citar la de Lionel ROBBINS, para quien «La Economía es la ciencia que estudia la conducta humana como una relación entre fines y medios limitados que tienen diversa aplicación». ROBBINS, L.: *Ensayo sobre la Naturaleza y significación de la Ciencia Económica* [título original: *Essay on the Nature and Significance of Economic Science* (1932), traducción de Daniel Cosío Villegas], Ed. Fondo Cultura Económica, México, 1944 (nosotros hemos manejado la versión electrónica de dicha edición, disponible en <www.eumed.net/cursecon/textos/robbins/index.htm> [fecha último acceso: 21/11/2012]). En el mismo sentido, se pronunciarían SAMUELSON y NORDHAUS, para quienes «Economía es el estudio de la manera en que las sociedades utilizan los recursos escasos para producir mercancías valiosas y distribuir las entre los diferentes individuos», señalando como ideas clave la «escasez» de los bienes económicos y la «eficiencia», entendida como utilización de los recursos de la sociedad de la manera más eficaz para satisfacer las necesidades y deseos de los individuos. «La esencia de la teoría económica —dirán dichos autores— es reconocer la realidad de la escasez y averiguar entonces cómo debe organizarse la sociedad de tal manera que utilice los recursos del modo más eficiente». SAMUELSON, P.A Y NORDHAUS, W.D.: *Economía* (trad., Rabasco, E. y Toharía, L.), Mc Graw Hill, 17ª edición, Madrid, 2002, p. 4. De análoga opinión es STIGLITZ, para quien «la economía estudia el modo en que eligen los individuos, las empresas, el Estado y otras entidades de nuestra sociedad y en que esas elecciones determinan la manera en que se utilizan los recursos que tiene. El término escasez ocupa un lugar destacado en economía: las elecciones son importantes porque los recursos son escasos». STIGLITZ, J. E., *Economía* (trad. Esther Rabasco Espáriz), Edit. Ariel Economía, Barcelona, 1995, p. 28.

Del mismo concepto de actividad económica, ya en el ámbito del Derecho (concretamente, del Derecho mercantil), partiría también VALERO AGÚNDEZ al iniciar su estudio sobre la fundación como forma de empresa: «La actividad económica, que se desarrolla por medio de la empresa —señalará dicho autor—, descansa sobre los mismos fundamentos que en todos los sistemas económicos, porque en todos ellos es idéntica la finalidad genérica perseguida. La cobertura de las necesidades humanas, a través de medios escasos. Al ser estas necesidades grandes, crecientes progresivamente y ampliables indefinidamente, y los

Ahora bien, aunque por razones evidentes, no podamos profundizar aquí en un debate que ha tenido una indudable trascendencia no ya en la economía, sino también en otras disciplinas científicas, como la antropología, la sociología o las ciencias políticas, convendrá, no obstante, dejar anotado que la anterior noción, basada en el binomio «medios escasos/fines alternativos», parte de un enfoque o concepción formal presidida por la idea de *racionalidad instrumental* —la «racionalidad formal o con arreglo a fines» a que se refiriera WEBER en relación a la empresa capitalista²³²— que, pese a sus pretensiones explicativas, en rigor, sólo sirve, acaso, respecto de un determinado tipo de actividades: las de mercado²³³.

En efecto, a pesar de que en las referencias que acaban de formularse a la escasez de recursos, a la posibilidad de su empleo alternativo y a la adopción de decisiones racionales, se ha querido cifrar la esencia de *lo económico*, constituyendo elementos clave de la economía neoclásica, luego desarrollados más allá de las fronteras de dicha ciencia por la teoría de la elección racional²³⁴, debe subrayarse que, incluso prescindiendo de otros aspectos polémicos, la «racionalidad» no puede identificarse exclusivamente con la pura maximización de la utilidad individual. Junto a la lógica instrumental

medios necesarios para cubrirlas, escasos y de posible aplicación alternativa se hace indispensable en toda actividad económica, que se desarrolla en el seno de un grupo social, asumir como presupuesto básico de la misma, un conjunto de decisiones, por cuyo medio se fijan las necesidades, que preferentemente se han de satisfacer, y los medios, que, sustraídos a otras posibles aplicaciones, se destinen a este fin; es decir, se impone, como tarea primaria, la elaboración de un plan, cuyo contenido estará integrado, por una parte, por las necesidades, que se han de cubrir, y, por otra, por los medios, que a tal fin deben ser aplicados.» (VALERO AGÚNDEZ, *La fundación como forma de empresa*, cit., p. 4).

²³² Nos referimos a la distinción establecida por WEBER, entre una «*racionalidad material*» o sustantiva, donde la acción social de carácter económico viene orientada por «*postulados de valor*» (es decir, atendiendo a exigencias éticas, políticas, etc.) y una «*racionalidad formal*» o con arreglo a fines, donde el énfasis se sitúa en el cálculo prospectivo de las implicaciones económicas de los distintos cursos de acción, según la escala de preferencias del individuo en relación a los medios más idóneos y eficientes, de forma que le permita optimizar las utilidades deseadas. Vid., WEBER, Max. *Economía y sociedad*. Fondo de Cultura Económica de España, 2ª reimpresión, Madrid, 2002, pp. 20-21 y 64-65. Véase también POLANYI, K.: «El sistema económico como proceso institucionalizado», en GODELIER, M.: *Antropología y economía*, Anagrama, Barcelona, 1976, pp. 155 y ss., en sentido crítico respecto de dicho enfoque formalista.

²³³ Y digo, «acaso», porque no podemos olvidar las insuficiencias que, incluso dentro del mercado, plantea el irreal modelo abstracto de «preferidor racional» que dicha concepción presupone.

²³⁴ Una visión de síntesis acerca de las distintas versiones de dicha teoría puede verse en MARTÍNEZ GARCÍA, José Saturnino, «Distintas aproximaciones a la Elección Racional», *Revista Internacional de Sociología* (RIS), Tercera Época, n° 37, Enero-Abril, 2004, pp. 139-173; más ampliamente, sobre la teoría de la acción social, sus raíces y las distintas propuestas ligadas al individualismo metodológico en que se incardina la elección racional, puede consultarse, CASTRO NOGUEIRA, L.C./CASTRO NOGUEIRA, M.A/MORALES NAVARRO, J.: *Metodología de las Ciencias Sociales. Una introducción crítica*. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 2009, en especial, capítulos 8 a 10 (págs. 263-342).

u optimizadora que caracteriza al mercado, han de situarse *otras racionalidades* cuya ajenidad al cálculo utilitarista propio de aquél no impide, a mi juicio, que las actividades ejercidas bajo esas otras coordenadas puedan calificarse igualmente como «económicas» en tanto se dirijan a procurar el sustento y el bienestar humanos; precisión, que tratándose, como es nuestro caso, de entidades cuyos fines no se dirigen a la obtención de una ganancia, es importante que se destaque.

A este respecto, baste con advertir que las decisiones adoptadas por los distintos agentes pueden ventilarse en el ámbito del mercado (será por consiguiente el juego de la oferta y la demanda la que determinará *qué, cómo y para quiénes* se produce), o pueden resolverse fuera del mismo, sea porque se sustraigan a la voluntad de los implicados (v.gr., mediante una decisión del poder político) o, en lo que aquí nos interesa, porque éstos actúen conforme a *otra racionalidad distinta*, no basada en la autoridad, ni en el beneficio individual, sino en el don (el altruismo) o en la ayuda mutua (la solidaridad intragrupo).

Piénsese que a pesar de que las actividades lucrativas constituyen, sin duda, las actividades económicas por antonomasia en las sociedades occidentales, no dejan de ser más que una modalidad, una forma de provisión de bienes y servicios dotada de una determinada lógica: la que caracteriza al mercado. Pero, como ya más atrás se dijo, ni el mercado, ni el Estado, agotan los mecanismos a través de los cuales las sociedades satisfacen las necesidades de sus miembros. También las entidades no lucrativas (amen de las familias y otras redes sociales informales) desempeñan en este aspecto un importante papel, que no puede ser ignorado por el Derecho, sean cuales sean los límites a que los economistas pretendan contraer el objeto de su estudio.

En este sentido, la reducción de lo económico al mercado, la pretensión de someter a su disciplina cualquier actividad en la que quepa apreciar algún grado de intercambio, aunque éste resulte ajeno a la racionalidad que anima dicho sistema, a lo que no es infrecuente añadir el adelgazamiento del papel del Estado y su redefinición como mero garante de las condiciones necesarias para el funcionamiento de aquél, encierran una determinada concepción que, se comparta o no, es preciso poner de relieve, porque no es ideológicamente neutral²³⁵. Supone identificar el comportamiento racional con el del *homo*

²³⁵ Como se ha puesto de relieve desde la sociología, cada subsistema —Estado, mercado, tercer sector— tiene sus propios códigos y valores, y lo que es «racional» en uno, puede no serlo en otro, y viceversa. Así, el *mercado* es un mecanismo que sirve esencialmente a la asignación «*eficiente*» de los recursos. Los intercambios que se producen en su seno son *intercambios monetarios*. Su código es, por consiguiente, el «*dinero*», y su centro de referencia el «*individuo*» (o, más precisamente, el individuo con capacidad económica). El *Estado*, por el contrario, se dirige fundamentalmente a la «*redistribución*» conforme a las valoraciones políticas imperantes. Su código es la «*coacción*», y su referencia, la «*sociedad*» en la que se legitima. Por su parte, el valor a que sirven las organizaciones del *tercer sector* es la «*solidaridad*», sea en un sentido reducido (el «grupo»), sea en un sentido más general (la sociedad en su conjunto). Su centro de referencia es la «*persona*», y su lenguaje, el de la «*reciprocidad*» (no en el sentido de las transacciones de mercado, sino en otro relacional más

oeconomicus, lo que implica confinar la solidaridad y el altruismo al ámbito de lo irracional, a la esfera de los sentimientos o de las convicciones morales o religiosas²³⁶, entronizando la acumulación y la competitividad —frente a la cooperación y la solidaridad— como únicos criterios de ordenación económico-social, y al mercado (sin epítetos que lo maticen) como único poder organizador de la materia económica²³⁷.

próximo a la idea de justicia distributiva). De ahí que los intercambios —los recíprocos dones— que se producen en este ámbito, no vengan gobernados por la idea de obtener un lucro, sino por la de satisfacer las necesidades de sus miembros (o de una colectividad genérica en el caso de las organizaciones de carácter altruista). Así, quien presta su concurso desinteresado, sea mediante la dación de bienes o mediante su trabajo voluntario, para cubrir determinadas necesidades de terceros, no lo hace para obtener una ganancia o para que se le restituya un valor equivalente. La «restitución» que opera idealmente en este sistema —que puede ser inferior, igual o superior al valor recibido— no se realiza propiamente «a cambio» y en «pago» de los servicios disfrutados, es decir, para saldar la relación establecida entre bienhechor y beneficiario, sino, antes al contrario, en mérito, reconocimiento y confirmación del ligamen, de los lazos de solidaridad, que vinculan a unos y otros. (Cfr., HERRERA GÓMEZ, *El Tercer Sector en los sistemas de bienestar*, tirant lo blanch, Valencia, 1998). Por el contrario, desde el momento en que las sumas se entreguen a cambio de los bienes obtenidos o como *contraprestación* por los servicios que se les han proporcionado —*do ut des* o *do ut facies*—, en una relación que se cierre y agote en sí misma, y que se conduzca no tanto en atención a las necesidades de quienes son sus ideales destinatarios, como de las apetencias financieras de quien los presta, nos estaremos alejando claramente de la esfera del altruismo, aunque se lleven a cabo por entidades sin fin de lucro. Análogo fenómeno se presenta en los demás ámbitos. Si nos situamos en el del mercado, no es difícil convenir en que una donación desinteresada, por ejemplo, carece por sí sola de sentido —resulta «irracional» en ese marco— fuera del cálculo utilitarista de su impacto en la atracción de clientes, la captación de apoyos políticos o mediáticos a sus estrategias comerciales, o la atenuación de oposiciones y resistencias de los grupos incididos por sus actividades (v.gr., consumidores, ecologistas, trabajadores). En cambio, otras decisiones, por poner un caso extremo: el empleo de mano de obra infantil o la utilización abusiva de los recursos naturales, allí donde la legislación tolere dichas prácticas (y la globalización ha brindado la oportunidad a las entidades lucrativas de ubicar sus actividades allí donde las normas resulten más relajadas), en cuanto puedan determinar unos costes de producción más bajos resultan, sin embargo, plenamente congruentes —«racionales»— desde la óptica de conseguir la máxima ganancia. Obviamente, al margen de valoraciones morales, no son, éstas últimas, unas decisiones necesariamente admisibles desde otra «racionalidad», como la del Estado, y no porque éste tenga como misión velar por la perfección ética de sus ciudadanos, sino porque ha de redistribuir sus oportunidades vitales y no sólo en términos de presente, sino considerando también las generaciones futuras; aspecto en el que las decisiones del mercado ni siquiera puede decirse que sean necesariamente tampoco las más eficientes. En definitiva, lo que pretendo destacar es que la extensión de los esquemas lógicos del mercado a los otros sectores o su funcionalización al servicio de aquél, pese a la supuesta asepsia valorativa que predicán de sí mismas las ciencias económicas, no es ideológicamente neutral, como decíamos en el texto.

²³⁶ No en vano, aquellos aspectos que se alejan de la lógica maximizadora que caracteriza el mercado pretenden situarse extramuros del Derecho, en el mundo de la ética, desprovistos, por tanto, de todo carácter imperativo y confiados a la «buena voluntad» del empresario, cuando no, como una mera estrategia cuyo fin, en el fondo, no es otro que la calculada obtención de la recompensa de un consumidor al que se sabe crecientemente sensible a ciertos aspectos medioambientales y sociales. Vid, RUIZ MUÑOZ, M., «Un apunte crítico sobre la responsabilidad social corporativa (RSC/RSE)», *REDUR* núm. 9, diciembre 2011, pp. 27-65, y *supra* nota 77.

²³⁷ Véase a este respecto, la vieja crítica de POLANYI, Karl: *La gran transformación. Crítica del liberalismo económico* (título original: *The great transformation*; 1944, trad. Álvarez-

Adviértase que en esta construcción, que ha dominado con mayor o menor intensidad el pensamiento económico desde el s. XIX, el mercado era prácticamente el único proveedor²³⁸, de forma que quienes no podían adquirir los bienes y servicios que éste proporcionaba sólo podían esperar el amparo de la beneficencia, relegada a la sola atención *gratuita* a personas necesitadas. Como ya más atrás apuntamos, tras la gran crisis del primer tercio del pasado siglo y el fracaso del modelo económico neoclásico en su abordaje y explicación, las políticas keynesianas con las que el Estado hubo de intervenir en la economía, no ya como regulador, sino como un actor más dentro del mercado, terminarían socavando la propia significación de la persecución de lucro como característica identificativa de quienes actuaban en el mismo²³⁹, a lo que, posteriormente, con el paulatino repliegue del Estado a resultas de las corrientes neoliberalizadoras que han venido señoreando el panorama desde la década de los ochenta, se vendría a adicionar, no casualmente, la (re)incorporación a la escena económica de otros actores —ahora de naturaleza privada—, pero que tampoco se ajustan al paradigma dominante de la empresa capitalista²⁴⁰. Sin embargo, ello no ha impedido mantener la

Uría Rico, Fernando y Varela, Julia), Las Ediciones de La Piqueta-Ediciones Endymion, Madrid, 1989, pp. 124-125.

²³⁸ Como describiría descarnadamente POLANYI, «Una economía de mercado es un sistema económico regido, regulado y orientado únicamente por los mercados. La tarea de asegurar el orden en la producción y la distribución de bienes es confiada a ese mecanismo autorregulador. Lo que se espera es que los seres humanos se comporten de modo que pretendan ganar el máximo dinero posible: tal es el origen de una economía de este tipo. La autorregulación implica que toda la producción está destinada a la venta en el mercado y que todos los ingresos provienen de ella. Existen, en consecuencia, mercados para todos los elementos de la industria, no sólo para los bienes (entre los que figuran siempre los servicios), sino también para el trabajo, la tierra y el dinero [...]. No se debe permitir nada que obstaculice la formación de los mercados, y no hay que permitir que los ingresos se formen más que a través de la venta. Asimismo, el ajuste de los precios a los cambios de la situación del mercado no debe ser objeto de ninguna intervención, trátase de precios relativos a bienes, trabajo, tierra o dinero. Conviene, pues, no solamente que existan mercados para todos los elementos de la industria, sino también que no se arbitre ninguna medida o política que pueda influir en el funcionamiento del mercado. No se pueden fijar o reglamentar los precios, ni tampoco la oferta ni la demanda. Únicamente interesan las políticas y las medidas que contribuyan a asegurar la autorregulación del mercado, a crear las condiciones que hagan del mercado el único poder organizador en materia económica». POLANYI, *La gran transformación...*, cit., pp. 122-123.

²³⁹ No sólo, pues, cabe pensar, por motivaciones «políticas» que hayan perdido ya vigencia con el reconocimiento constitucional del derecho de asociación, como señala PAZ-ARES («La sociedad en general: caracterización del contrato de sociedad», en AAVV, *Curso de Derecho Mercantil I*, cit, p. 432).

²⁴⁰ Nótese que hablamos de «reincorporación», porque desde los inicios de la Revolución Industrial no faltaron otras formas de economía basadas en la solidaridad, la cooperación y el mutualismo, aunque, ciertamente, con dimensiones muy reducidas y ceñidas sustancialmente a las clases más humildes. Como señala PANIAGUA ZURERA, la cooperación arranca como reacción a la generalización del sistema de producción capitalista, apareciendo ligada al asociacionismo obrero, en el que se mezclarán aspiraciones políticas, sociales y económicas con fórmulas de solidaridad y ayuda mutua. Durante una primera etapa, el movimiento cooperativo y el movimiento obrero, *stricto sensu*, marcharían juntos, pero el triunfo

identificación entre actividad económica y mercado y el sometimiento de aquella a las normas que disciplinan este último, como signo de su hegemonía. Antes al contrario, como dijimos, la tendencia ha sido —es— la de facilitar la transformación de las entidades de «no-mercado» para que acomoden su actuación a criterios de eficiencia.

Exponente de ese renovado credo es la nueva categoría de «operador económico», con la que tratan de superarse los reparos provenientes de la tradicional consideración de la empresa como organización animada por la idea de lucro, haciendo posible la, muchas veces, indiscriminada aplicación de sus reglas a cualesquiera sujetos, ostenten o no la condición de «empresarios» desde un punto de vista estrictamente mercantil²⁴¹.

en el seno de este último de las tesis colectivistas frente a las de movimiento cooperativo, que marcaba el énfasis en los aspectos económicos y empresariales —rasgos que a lo largo del tiempo se irían haciendo más acusados, sesgándose hacia una concepción más funcional o economicista en detrimento de otra más social o axiológica, aunque, en todo caso, con una visión claramente distinta de la que caracteriza a las empresas capitalistas— determinarían pronto la separación de uno y otro movimientos, presentándose hoy el cooperativismo como una de las fórmulas más representativas de la llamada «economía social». Pero sobre el tema no podemos detenernos aquí. Entre otros, puede verse al respecto, PANIAGUA ZURERA, «La sociedad cooperativa. Las sociedades mutuas y las entidades mutuales. Las sociedades laborales. La sociedad de garantía recíproca», en *Tratado de Derecho Mercantil* (dirs. M. Olivencia, C. Fernández-Novoa y R. Jiménez de Parga; coord. Jiménez Sánchez), Volumen 1, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 29 y ss.; y del mismo autor, *Las empresas de la economía social. Más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social*, Marcial Pons, Madrid, 2011, pp. 31 y ss.

²⁴¹ Sobre la noción de «operador económico», vid. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A.: *Apuntes de Derecho Mercantil. Derecho mercantil, derecho de la competencia y propiedad industrial*. Edit. Aranzadi, 11ª edición, Cizur Menor (Navarra), 2010, pp. 132-139 y 217-222, donde pone de relieve que el concepto de empresario, fragmentariamente introducido en el Ccom. debido a la parcialidad de sus reformas, resulta hoy insuficiente para comprender a todos los que participan activamente en el mercado, lo que, a fin de satisfacer las exigencias que éste plantea, ha hecho surgir dicha nueva noción en la que han de entenderse incluidos todos los que en él intervienen, tanto desde el lado de la oferta como del de la demanda (excluyendo, no obstante, a los consumidores «personas físicas», en cuanto que, a su juicio, no están sometidos a un estatus especial), ya busquen o no ánimo de lucro e, incluso, tengan o no una organización estable, de manera que los empresarios individuales, las sociedades y las restantes personas jurídicas (entre las que expresamente citará a las cooperativas, las mutuas, las sociedades civiles y las asociaciones y fundaciones), deben considerarse operadores económicos, propugnando que les sean de aplicación aquellas normas que integran el estatuto del empresario y resultan relevantes para su actuación en dicho tráfico económico (así, el régimen de publicidad, auditoría, contabilidad, normas sobre derecho de la competencia, propiedad industrial...). En el mismo sentido, véase EMBID IRUJO, J.M.: «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)», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda* núm. 7, I/2003, p. 85 y ss., y también, «Funcionamiento y actividad de la Fundación (artículos 23 a 27)», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., pp. 361 y ss., donde sostiene que las normas del mercado resultan aplicables «a todos los sujetos que en él intervengan o participen, sean empresarios, meros operadores económicos o, incluso, simples consumidores» («Funcionamiento y actividad de la Fundación...», p. 363). En este sentido, considerará la fundación como ejemplo arquetípico de dicha categoría. En su opinión, «la fundación —y no sólo la que ejercita actividades empresariales— es un operador económico en el mercado, en cuanto obtiene recursos del mercado, los emplea en dicho ámbito para cumplir su fin, dispone presumiblemente de una fuerza laboral y ha de racionalizar

Así pues, será preciso tener en cuenta que ésta es la concepción dominante que impregna nuestra legislación, en parte, por la herencia de nuestros códigos decimonónicos, basados en la tradición liberalista y su henchida visión de la autonomía de la voluntad, sin perjuicio —y buena prueba de ello es el concepto de operador económico a que nos acabamos de referir— de las demandas para acomodar sus dictados a las nuevas necesidades del tráfico económico; y, en parte también, y de forma especial, dada su primacía, porque es el rumbo que se viene imponiendo a través del Derecho comunitario, donde resulta evidente la centralidad del mercado y la funcionalización y subordinación al mismo de las restantes políticas, pese a la novedosa introducción —en la práctica, puramente literaria, cuando no cosmética, dado el patente desequilibrio entre sus términos— de la referencia a la «economía social de mercado»²⁴², que, por lo demás, el propio precepto se encarga de matizar con la esterilizante apostilla de «altamente competitiva»²⁴³.

En este sentido, como señalara certeramente GARCÍA-ANDRADE²⁴⁴, aunque desde una interpretación material del art. 34 CE, no constreñida al concepto formal y reduccionista de fundación que desde el Código civil se ha venido proyectando hacia otros sectores, sino que, entroncando con nuestro Derecho histórico y abarcando la creación de organizaciones benéficas independientemente de sus concretas formas jurídicas, cubra las distintas manifestaciones de la beneficencia —o, dicho en términos más actuales, ampare las distintas manifestaciones de la iniciativa privada en la definición y realización del interés general—²⁴⁵, sería preciso entender dicho precepto no sólo como una cláusula de salvaguarda frente a un eventual afán monopolizador de dicho interés por el Estado, sino también como garantía del derecho de los privados a que en su actuación en el tráfico jurídico se separen de las reglas del mercado y lo hagan bajo los criterios del altruismo, es lo

su conducta y sus recursos con arreglo a procedimientos de gestión contable típicos de los sujetos actuantes en el mercado» (*Ibidem*, p. 362).

²⁴² Art. 3.3 TUE(RL) y antes art. I-3 de la malograda Constitución Europea.

²⁴³ Al respecto, vid., MAESTRO BUELGA, Gonzalo: «Constitución económica y modelo social europeo», *Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, Año 6, núm. 15, 2008, págs. 49-82 y «El Tratado de Lisboa y la Constitución económica», *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, nº 9, Enero-Junio de 2008, 37-68.

²⁴⁴ GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, Jorge, «Algunas acotaciones al concepto formal de fundación en la Constitución española», *Revista de Administración Pública* núm. 155. Mayo-agosto 2001, pp. 126-131.

²⁴⁵ Como resume CARBALLEIRA RIVERA siguiendo en este punto a GARCÍA-ANDRADE, «Para la doctrina iusprivativista contemporánea, una fundación es básicamente una masa patrimonial vinculada a unos fines determinados por el fundador. En su génesis, sin embargo, venía a representar cualquier actividad altruista, privada o pública, centrada básicamente en lo que hoy denominaríamos servicios asistenciales. Eran los antiguos *establecimientos*, significativamente los de beneficencia, instrucción y hospitalidad que englobaban a “una plural realidad de entidades benéficas sin prejuzgar una estructura civil determinada” ni una concreta titularidad». CARBALLEIRA RIVERA, M^a Teresa, *Fundaciones y Administración Pública*, Atelier, Barcelona, 2009, p. 32.

cierto, sin embargo, que la ordenación económica europea ha supuesto un considerable recorte al potencial jurídico que encerraba el artículo 34 de nuestra Carta Magna. Como señala dicho autor, la ausencia en los Tratados de la UE de un precepto que proteja la actuación altruista de los operadores privados al margen o, incluso, en contra de las reglas del mercado, se traduce en que éstos —al ser considerados genéricamente «operadores mercantiles»²⁴⁶— deban acomodar, en todo caso, su actividad a la ordenación europea del mercado, incluso si esta última está presidida por reglas y principios ajenos a las entidades sin fin de lucro.

En definitiva, como decíamos, la tendencia es identificar actividad económica con intervención en el mercado. Consideración de la que sólo escaparían las actividades ejercidas bajo el principio de solidaridad, entendido éste en términos absolutamente rigurosos, lo que se traducirá, en lo que a nuestra disciplina se refiere, en la aplicación de unas normas pensadas fundamentalmente para las transacciones llevadas a cabo por empresas de tipo capitalista. O dicho en otros términos, el esquema que se sigue en su sometimiento al tributo será el propio de las entidades de mercado, sin perjuicio del reconocimiento a las ESFL de ciertos beneficios fiscales con los que, al modo de arreglos y composturas de un traje confeccionado para otras hechuras, se intentan solucionar los problemas que suscita la aplicación de unas normas diseñadas a la medida de unas entidades regidas por una lógica bien diferente, en la que la riqueza monetizada que deriva del intercambio especulativo —del omnipresente mercado— constituye el eje principal.

4.2.2 El fenómeno de hibridación o convergencia

Tampoco contribuye a deslindar uno y otro tipo de actividades, el creciente fenómeno de hibridación o convergencia entre las distintas formas sociales; fenómeno que se produce, además, en una doble dirección.

Por un lado, *del «mercado» a «lo social»*. Lo que tiene lugar, tanto al asumir las entidades lucrativas ciertos compromisos éticos, sociales y medioambientales —lo que se ha dado en llamar la «responsabilidad social corporativa»²⁴⁷—, como al introducirse el mercado en parcelas tradicionalmente atendidas por las entidades benéficas o el Estado, como consecuencia de los cambios sociales y los avances tecnológicos que han incrementado la productividad y permitido la posibilidad de beneficio en ámbitos donde anteriormente no era factible.

Y, por otro, *de «lo social» al «mercado»*. Lo que acaece no sólo cuando se adoptan formas mercantiles para cumplir finalidades de carácter social (v.gr., las sociedades laborales), sino también cuando las ESFL desempeñan

²⁴⁶ En expresión de GARCÍA-ANDRADE, *Ibidem*, p. 130.

²⁴⁷ Sobre el concepto, vid., *supra*, nota 77, p. 60.

actividades con un claro propósito lucrativo, aunque sea de forma instrumental, como medio de obtener recursos económicos que las permitan cumplir las tareas de interés general para las que han sido creadas.

A ello debe añadirse la corriente *público-privada* (la actuación del Estado en la economía mediante formas privadas) y *privado-pública* (la actuación de entidades privadas en ámbitos antes reservados al sector público, mediante procedimientos diversos: desde la tradicional concesión a la liberalización o privatización), sin olvidar soluciones *mixtas* (como las fórmulas consorciales o asociativas bajo las que se reúnen participación pública y privada), conformando un panorama que, a la hora de su vertebración, dista de tener soluciones sencillas²⁴⁸.

En efecto, la evidente extensión de los fines que las entidades sin fin de lucro desempeñan hoy, ya no limitadas a la cultura, la asistencia social o la atención sanitaria (como es notorio, beneficencia, instrucción y hospitalidad, que antaño constituyeran sus ámbitos de actuación característicos, se han visto superados por la asunción por dichas entidades de nuevos retos en el ámbito de la investigación científica y tecnológica, del desarrollo de la sociedad de la información, de la protección del medio ambiente...); la paralela ampliación de los colectivos beneficiarios, tampoco exclusivamente ceñidos ya a personas sin recursos (lo que, sin duda, ha permitido que éstas contribuyan en alguna medida a sufragar el coste de los bienes y servicios que reciben, al tiempo que suscita el problema de calificar unas contraprestaciones que, si bien parecen desdeñar la pura gratuidad, tampoco encuentran explicación desde la sola causa onerosa); o, en suma, la posibilidad de ejercer, directa o indirectamente, actividades económicas con el propósito de obtener recursos que aplicar al cumplimiento de sus fines (lo que ha propiciado, a su vez, cierta independencia de la originaria voluntad del fundador o del solo amparo económico de mecenas y benefactores, haciendo asumir un papel protagonista al elemento organizativo, incluso en entidades de base patrimonial, como las fundaciones, acentuándose el carácter dinámico de aquél en la búsqueda de fuentes de financiación y transformando, a la postre, no sólo el papel de los patronos, sino también de los propios protectorados, que han terminado configurándose más como elementos de apoyo que de control), son algunos de los factores que han venido a desdibujar la frontera entre «beneficencia» y «mercado». Pero no son, desde luego, los únicos. Como decíamos, tampoco es difícil constatar, a la inversa, la creciente presencia de entidades lucrativas en sectores habitualmente dominados por entidades sin fin lucro.

Tradicionalmente, el elemento teleológico del lucro había servido como criterio delimitador entre entidades de mercado y entidades no lucrativas y

²⁴⁸ Al respecto puede verse AAVV, *El gobierno y la gestión de las entidades no lucrativas público-privadas* (dirs.: Jose Miguel EMBID IRUJO y Alberto EMPARANZA SOBEJANO), Marcial Pons, 2012. Véase también las reflexiones que más adelante realizamos a propósito del examen de las entidades equiparadas a las ESFL por las disposiciones adicionales de la Ley 49/2002.

entre las actividades propias de cada una de ellas, lo que se hacía tanto más visible cuanto que se producía cierta correspondencia entre los fines (altruistas o lucrativos) y las actividades a que respectivamente se dedicaban uno y otro tipo de entidades. Piénsese, en este sentido, que *los fines traspasan y condicionan la entera arquitectura jurídica y económica determinando las decisiones y la actuación de la entidad*, existiendo una estrecha correlación entre éstos, el objeto, la forma en que dichas actividades se ejercen, y las posibilidades de combinar los factores productivos. Así, los fines altruistas de las organizaciones sin fin de lucro son capaces de concitar la adhesión de voluntarios, lo que las hace especialmente aptas para desarrollar actividades que exigen un mayor empleo del factor trabajo; en cambio, en el caso de las entidades lucrativas, la búsqueda del máximo beneficio y el atractivo que ello constituye para los inversionistas les permite movilizar más fácilmente el capital, pero limitarán sus actividades a aquellos sectores y segmentos donde puedan obtener la máxima ganancia.

En este sentido, al margen de las motivaciones filantrópicas, religiosas o ideológicas, cabe señalar que la razón del predominio de las organizaciones no lucrativas en la provisión de cierto tipo de bienes se ha encontrado no solo en tratarse de sectores de interés general o social, sino también en el hecho de que en tales campos resulta frecuentemente difícil estandarizar su producción y beneficiarse de economías de escala, siendo precisa la utilización intensiva de mano de obra, cuya retribución en el caso de las entidades de mercado —a diferencia de las no lucrativas, que han contado con el trabajo voluntario— comporta unos costes elevados que las disuaden de dedicarse a dicho tipo de actividades, bien porque resultan deficitarias o menos rentables, bien porque su alto coste imposibilita o reduce la existencia de una demanda capaz de adquirir dichos servicios a precios de mercado.

Obviamente, las oportunidades de negocio, y con ellas la colonización por el mercado de ciertos campos antes abandonados a la beneficencia, constituyen un elemento mudable: pueden variar no sólo en la medida en que los avances científicos y tecnológicos permitan incrementar la productividad en dichos ámbitos, sino también como consecuencia de los propios cambios sociales. Repárese, por ejemplo, en cómo la incorporación de la mujer al trabajo, al tiempo que ha aumentado las rentas familiares, ha hecho surgir la demanda de servicios personales que anteriormente se cubrían en el seno de los propios hogares (v.gr., el cuidado de niños y ancianos), dando lugar a la existencia de un mercado de dichos servicios —posible, dada esa mayor renta familiar, pero, aun así, no accesible a todos—, agudizando las diferencias sociales en cuanto que su prestación haya quedado a las libres fuerzas de aquél, provocando su reivindicación ante los poderes públicos por quienes carecen de suficientes recursos para adquirirlos, y originando, asimismo, la emergencia de organizaciones sociales a fin de paliar esa necesidad, de manera que, en definitiva —y esto es lo que nos interesa poner de relieve—, no es difícil constatar que entidades lucrativas y no lucrativas, e incluso entidades públicas, confluyen habitualmente en su prestación, sin que puedan ser

distinguidas en razón únicamente de su objeto. Como elocuentemente señalara el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de julio de 2009²⁴⁹, «...una mirada a la realidad nos enseña que no hay prácticamente ningún sector de las actividades dirigidas a satisfacer necesidades de interés general que no constituya en nuestro tiempo objeto de empresas con ánimo de lucro»²⁵⁰.

Pero si el objeto no puede utilizarse ya ni siquiera como criterio indicativo, tampoco otras características que suelen reflejarse en las definiciones al uso permiten por sí solas la diferenciación.

Tanto las entidades lucrativas como las no lucrativas combinan u ordenan factores de producción (todas ellas conjugan capital y trabajo, aunque en proporciones diversas y de diferentes fuentes), sin que el predominio o, incluso, la utilización exclusiva de uno de tales factores, como ocurre habitualmente en el caso de las actividades de tipo profesional, desvirtúe la naturaleza económica de la actividad.

De igual modo, tampoco la circunstancia de que no se exija una contraprestación a cargo del beneficiario puede estimarse como un hecho que permita distinguir, por sí solo, las actividades de mercado de las de no mercado, a los fines de poder trazar una línea divisoria segura²⁵¹.

²⁴⁹ Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, recurso de casación núm. 3191/2003. Ponente: Sr. Joaquín Huelin Martínez de Velasco. (JUR 2009\416069). FJ. 4º.

²⁵⁰ En el mismo sentido, al referirse a los distintos criterios utilizados por el TJUE para calificar una entidad como empresa a efectos del Derecho comunitario, el Abogado General Sr. M. POIARES MADURO señalaría en sus Conclusiones de 10 de noviembre de 2005 sobre el asunto *Fenin* (STJUE de 11 de julio de 2006, *Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria*, C-205/03 P, §12), que «si se aplica literalmente, este criterio comparativo permite incluir cualquier actividad en el ámbito de aplicación del Derecho de la competencia. En efecto, casi todas las actividades pueden ser ejercidas por operadores privados. Así, nada se opone en teoría a que la defensa de un Estado sea subcontratada, como atestigua la Historia».

²⁵¹ Recordemos, por ejemplo, que si bien el art. 5.Uno.a), pfo. segundo, de la LIVA excluye de la consideración de empresario o profesional a «quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito», se ha señalado, sin embargo, que «no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados» (así, entre otras, las contestaciones de la Dirección General de Tributos, de 24 abril de 2008 y 30 de enero de 2012 a las Consultas vinculantes núm. 0853-08 y 0174-12).

En el mismo sentido, la resolución núm. 973/2004 de 14 abril (JUR 2004\158998), en la que dicho Centro Directivo señalaría: «... según se describe en el escrito de consulta, la consultante recibe donativos. En tal caso, hay que tener en cuenta la posibilidad de que tales cantidades sean la contraprestación de los servicios que presta la consultante, aun cuando los usuarios materiales de dichos servicios sean personas distintas de quienes satisfacen dichas cantidades. En tal caso, la consultante tendría la condición de empresario o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y las operaciones que realizase en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional estarían sujetas al Impuesto, ello sin perjuicio de las exenciones que les pudieran ser de aplicación».

E, igualmente, la Contestación de la Dirección General de Tributos, de 28 de febrero de 2011, a la Consulta vinculante núm. V0485-11: «... la única actividad desarrollada por la

Ni siquiera el riesgo, habitualmente destacado para subrayar el carácter económico de una actividad, constituye un elemento diferencial de las entidades de mercado²⁵², pues tanto en éstas como en las restantes organizaciones a que nos hemos referido, se asume que una decisión errónea puede acarrear no sólo que no se consiga el fin a que se enderezan, sino incluso —salvando, tal vez, a las públicas—, su propia desaparición como entidad²⁵³.

Ahora bien, las dificultades a que nos hemos referido no implican que unas y otras actividades no puedan y deban distinguirse. Como venimos sosteniendo, lo que las diferencia es esencialmente su fin y, en función del

consultante consiste en la organización de actuaciones musicales y teatrales gratuitas, en cumplimiento de sus fines. *Dicha actividad, aun cuando se realiza con carácter gratuito, implica la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en el mercado mediante la prestación de determinados servicios, de tal forma que tendrá la consideración de explotación económica*, por lo que las rentas derivadas de dicha actividad estarán sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades. En particular, los ingresos obtenidos por la consultante en el marco del patrocinio cultural dirigido a sufragar los gastos que genera la actividad mencionada, con independencia de que se trate del patrocinio de entidades privadas o de subvenciones concedidas por instituciones públicas, deberán formar parte de la base imponible de la consultante con arreglo a lo dispuesto en el artículo 122 del TRLIS». (Las cursivas son mías).

²⁵² Si el fin primordial de la empresa capitalista radica en la maximización del beneficio para sus propietarios, es lógico concebir el riesgo como la eventualidad de sufrir pérdidas económicas a resultas del ejercicio de una actividad emprendida precisamente para obtener una ganancia. Distintamente, en el caso de entidades cuyo fin último no es la obtención de un beneficio, el riesgo, obviamente, no puede entenderse en los mismos términos, como tampoco el éxito o el fracaso pueden medirse por la cuenta de resultados, por mucho que éste sea un dato que no carezca de significación desde el momento en que el hecho de que se haya obtenido un excedente, o contrariamente, una pérdida, nos informa sobre su capacidad para seguir cumpliendo sus fines (sobre el papel de la contabilidad en este sentido, vid. *infra*, pp. 631 y ss). No obstante, cabe interpretar el riesgo de modo más amplio: no tanto en el sentido de la incertidumbre económica que dimana de su concurrencia en el mercado, sujeta a los avatares de la oferta y la demanda, como en la eventualidad de que quede frustrada la consecución de su fines: la obtención de una ganancia, en el caso de las lucrativas; la satisfacción del interés general, en el caso de las entidades sin fin de lucro.

²⁵³ Señala a este respecto BONET SÁNCHEZ que el riesgo no es un componente esencial para calificar una actividad como económica; condición que hace reposar fundamentalmente en la ordenación por cuenta propia de los factores productivos *con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios* y que interpreta en el sentido de destino o intervención en el mercado (cuestión esta última sobre la que nos centraremos posteriormente). Para la autora, el riesgo constituye más bien un criterio de imputación subjetiva de los rendimientos obtenidos, precisando que en el caso de la realización de actividades por una empresa pública, o por un organismo total o parcialmente subvencionado, no puede decirse, en rigor, que recaiga sobre la entidad pública o subvencionada el riesgo de pérdidas, de lo que infiere que la asunción del riesgo inherente a la ordenación de los factores productivos debe interpretarse en el sentido amplio de «imputación» y no en el aspecto económico de soportar realmente las pérdidas. Vid. BONET SÁNCHEZ, M^a Pilar, *La Empresa ante el Sistema Tributario*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 166-167. A mi juicio, no obstante, cabría precisar que ese criterio de imputación es una nota que deriva no del riesgo como tal, sino de otra característica a la que el riesgo aparece ligado: el ejercicio de la actividad *por cuenta propia*.

mismo, *el tipo de racionalidad sobre la que se basan sus decisiones*. Los bienes y servicios que las entidades sin fin de lucro producen en cumplimiento de su finalidad institucional no se proporcionan para conseguir el máximo beneficio, sino para satisfacer el mayor número de necesidades o hacerlo de la forma más óptima posible para los destinatarios de sus prestaciones. Una empresa de mercado, en cambio, sólo producirá determinados bienes en una concreta proporción y calidad mientras exista una demanda dispuesta a satisfacer un precio que garantice la máxima ganancia posible, y alterará la cantidad, la calidad, el tiempo o el lugar de la prestación con el objeto de lograr en todo momento maximizar dicho beneficio o, cuando menos, obtener una ganancia que le permita su supervivencia en un contexto competitivo, lo que, a la postre, no será muy diferente en la práctica²⁵⁴.

Precisamente, la necesidad de delimitar, por un lado, cuándo el desarrollo de explotaciones lucrativas por las ESFL resulta compatible o pone en cuestión su propia naturaleza y fines; la conciliación, por otro, del eventual conflicto que el ejercicio de actividades económicas —sean o no de mercado— pueda comportar al existir entidades lucrativas con el mismo objeto que no se ven beneficiadas por un trato fiscal de favor; y la necesidad, en suma, de establecer un sistema que garantice la aplicación de sus bienes y rentas a los fines de interés general a que han de servir, constituyen básicamente el núcleo de los problemas en torno a los cuales gira su régimen tributario.

En este aspecto, como ya indicamos más atrás, un importante sector de la doctrina insistirá en cifrar la ausencia de ánimo lucrativo (de la entidad), no en el propósito de obtener una ganancia, sino en la *irrepartibilidad del beneficio* que instrumentalmente puedan obtener, destacando su inexcusable *afección al cumplimiento de los fines* de interés general que justifican su existencia. Ambas notas serán subrayadas como factores clave en la solución de los problemas a que antes nos referíamos, haciéndose una y otra vez hincapié en que es *el*

²⁵⁴ En este sentido, desde la propia literatura de las escuelas de negocios se señala que la razón para mantener que la meta principal de la empresa es la obtención de un lucro, se apoya en tres observaciones: 1) en que la motivación central para los propietarios de las compañías es el beneficio, ya que éste es el que establece la renta de los mismos; 2) en que, a pesar de que los diferentes agentes o grupos de interés en la empresa (*stakeholders*) puedan tener distintas metas, el principal objetivo común es la supervivencia de la empresa. Y la supervivencia requiere que, a largo plazo, ésta obtenga una tasa de beneficios que cubra su coste de capital; y, 3) en que el desarrollo de los mercados financieros y de los mercados de control corporativo ha limitado la libertad de la alta dirección para perseguir metas en conflicto con la maximización del beneficio. Vid., GRANT, Robert M.: *Dirección Estratégica. Conceptos, técnicas y aplicaciones*, (trads.: Zumila Fernández, José Daniel Lorenzo Gómez y José Ruiz Navarro) 4ª reimpresión de la primera edición en castellano (1996), Civitas, Madrid, 2002, p. 63. Por nuestra parte, hemos de recordar nuevamente que, a pesar del auge de la denominada «responsabilidad social de la empresa» y de la decoloración del ánimo de lucro como criterio caracterizador de las entidades de mercado, el examen de las últimas reformas contables, centradas en la propiedad y orientadas a satisfacer las necesidades de unos muy concretos usuarios —los inversores bursátiles y los analistas financieros—, avala la misma idea de que la maximización del beneficio para el propietario o accionista sigue constituyendo su finalidad primordial, aunque, ciertamente, pueda no ser la única (vid., nota 77 y el capítulo que dedicamos a las obligaciones de índole contable de las ESFL, pp. 631 y ss).

destino (los fines) y no *el origen* de las rentas (el que éstas puedan derivar de actividades económicas lucrativas) lo realmente determinante a la hora de concederles incentivos fiscales²⁵⁵.

Tienen razón dichos autores en destacar la interdicción del reparto de los eventuales beneficios y su afección a los fines estatutarios como aspectos básicos. Sin ninguna duda, constituyen elementos cruciales en el régimen de dichas entidades. Pero, desde una perspectiva de *lege ferenda*, cabría cuestionar la suficiencia de dichos criterios para caracterizar la noción de entidad sin fin de lucro, si bien, como venimos señalando, ha de reconocerse que, de *lege data*, especialmente tras los cambios producidos con la Ley 49 y la Ley 50/2002, otra parece ser la idea que finalmente se ha impuesto o, al menos, así se considera tanto por un amplio sector de la doctrina, como de las propias entidades interesadas, que, ya sea por las dificultades para la obtención de recursos, por los obstáculos a la internacionalización de sus actividades, o por la conveniencia de salvaguardar su independencia respecto de los financiadores, públicos o privados, han venido reclamando el explícito reconocimiento legal de la posibilidad del ejercicio de actividades lucrativas, de su consagración, en suma, como empresas, aunque de caracteres peculiares.

En mi opinión, no obstante a tal mayoritario sentir, dichas entidades habrían de situarse, *fiscalmente*, en un terreno más próximo a la idea de ausencia de ánimo de lucro, en sentido objetivo, que al de una interpretación que las permita el ejercicio de *cualesquiera actividades organizadas para la obtención de una ganancia, con tal de que la misma no sea objeto de reparto*, pues si, a la postre, van a actuar rigiéndose por idénticos criterios que los que caracterizan a las entidades de mercado, no encontramos razón de que se les conceda un régimen fiscal privilegiado más allá de los incentivos que, con carácter general, puedan reconocerse a cualesquiera entidades —lucrativas o no— en razón del beneficio que la realización de su objeto pueda reportar a la sociedad. Enseguida me explicaré con más detalle. Pero, antes de nada, debemos apresurarnos en subrayar que ello no significa, como se entendiera en la primera legislación decimonónica, que las entidades sin fin de lucro sólo deban realizar sus prestaciones de forma gratuita o que no puedan llevar a cabo actividades que les reporten un beneficio que aplicar al cumplimiento de sus fines. En mi sentir, la limitación del ejercicio de explotaciones económicas o, más exactamente, la limitación del ejercicio de actividades de mercado, antes que para evitar distorsiones a la libre competencia —que también—, habría de ponerse al servicio de garantizar la *coherencia con el fin* a que deben dirigirse: *no se trataría de impedir la obtención de una ganancia, siempre y cuando se aplique al cumplimiento de sus fines, sino de evitar que su logro —el ánimo de conseguirla— se erija en la medida de sus actuaciones.*

²⁵⁵ Por todos, véase PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, op. cit. p. 240, y *El régimen fiscal del Sector No lucrativo...*, op. cit., pp. 104-105.

En otras palabras, lo que queremos decir es que, más allá del debate sobre la onerosidad o gratuidad de los bienes y servicios que dichas entidades proporcionan, resulta necesario (re)introducir la perspectiva del papel que en ellas desempeña la obtención de un beneficio, la reflexión de hasta qué punto el propósito de obtener una ganancia, *aunque no sea objeto de reparto*, se concilia o contradice sus fines esenciales.

En estado puro, sin dejar de ser actividades económicas, las actividades prestacionales de las entidades sin fin de lucro, al menos las que realizan en cumplimiento de sus fines, son —deberían ser, a mi juicio— normalmente ajenas al mercado, pero cuando se priorizan los criterios de eficiencia económica en la toma de decisiones, prácticamente se hacen indistinguibles de las que llevan a cabo las entidades lucrativas. Y es aquí, donde cabe preguntarnos hasta qué punto ello resulta conciliable con la realización de sus fines; en qué medida la utilización de ciertas formas jurídicas, pensadas para el cumplimiento de cometidos de interés general, como es el caso de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, resultan adecuadas para garantizar los distintos intereses en juego cuando éstas participan directamente en el mercado. No me refiero sólo al concreto interés general a cuya satisfacción se dirigen, sino, igualmente, al que representa el propio tráfico económico y el de los que intervienen en el mismo: proveedores, usuarios, trabajadores e incluso otras empresas con análogo objeto. Y es aquí también, en definitiva, aun admitiendo su cada vez menos discutida participación en dicho tráfico, donde cabe plantearse qué límites encuentra —o debe encontrar— su actuación en un ámbito como el mercado, que, en principio, les resulta ajeno.

4.3 El Mercado

La tercera observación que hemos de efectuar, se refiere al mercado. Aunque la filiación de dicho concepto es también económica antes que jurídica, ello no quiere decir que resulte irrelevante para el Derecho. Antes al contrario, su importancia es actualmente tal, que en algunas ramas de nuestro Ordenamiento, como es el caso del Derecho mercantil, se ha llegado a hablar de su evolución hacia un *Derecho del mercado*, habida cuenta del papel central que éste ha pasado a desempeñar dentro de su disciplina²⁵⁶. Ello no puede

²⁵⁶ En este sentido, Rodrigo URÍA y Aurelio MENÉNDEZ apuntan que aunque resulte difícil determinar en este momento si ese «*Derecho del Mercado*» cristalizará en una categoría legislativa o científica, existen ciertos rasgos que parecen anunciar dicha evolución, entre los que señalan, «la configuración del mercado como institución central de nuestra disciplina; la progresiva aproximación del régimen jurídico del empresario y de los regímenes jurídicos de los distintos profesionales, la irrupción de la figura del consumidor y de las normas que lo tutelan, la coexistencia de normas públicas y privadas de los distintos sectores del tráfico, la incidencia de los avances tecnológicos y de los bienes inmateriales en el mercado, la disciplina unilateral aplicable a la realidad del mercado único y la función de la libre competencia, la conversión del mercado en objeto preferente de regulación». Rodrigo URÍA y Aurelio MENÉNDEZ, «Concepto, evolución histórica y fuentes del Derecho Mercantil», en AAVV (dir.: Aurelio MENÉNDEZ), *Lecciones de Derecho mercantil*, Thomson-Civitas, Aranzadi, 4ª edic., 2006, p. 34-35.

extrañarnos si reparamos en que, desde ciertas corrientes de pensamiento, se considera el crecimiento económico como un supuesto imprescindible para el «progreso social»²⁵⁷.

Recordemos que, básicamente, el mercado es un mecanismo que permite el *intercambio monetario* de bienes y servicios entre oferentes (productores) y demandantes (consumidores), posibilitando la asignación de los recursos de acuerdo con las preferencias y objetivos económicos de quienes concurren al mismo. Visto más en detalle, dicho mecanismo implica la *atribución de valor* a los bienes y servicios que se intercambian libremente, asignándose a aquellos sujetos para quienes tienen el valor más alto (*i.e.*, aquéllos que están dispuestos a pagar el mayor precio). En ese sentido, sobre todo si se contempla no desde cada operación aislada, sino desde su conjunto, vemos que *el mercado supone algo más que un mero mecanismo de intercambio con terceros*: constituye, al mismo tiempo, un mecanismo de fijación de precios; precios, que no sólo facilitan las transacciones, sino que, a su vez, sirven de referente para determinar *qué, cómo y cuánto* se produce.

En efecto, como es sabido, dada esa interacción entre los distintos agentes económicos, cuando la demanda de un determinado bien aumenta, su precio tiende también a elevarse. Su subida, por una parte, indicará a los consumidores que han de moderar su adquisición, mientras que, por otra, los oferentes, estimulados por las expectativas de beneficio, incrementarán su producción/distribución, abandonando o reduciendo la de otros bienes o servicios cuya rentabilidad sea menor, hasta que el incremento de la oferta iguale o supere la demanda, momento en que el precio tenderá entonces a disminuir, señalando a aquéllos que han de cesar o reducir su puesta en el mercado porque las perspectivas de ganancia han decrecido, evitando así que se consuman estérilmente recursos que pueden ser empleados en la elaboración de otros bienes más demandados por los consumidores y, por consiguiente, más rentables para ellos²⁵⁸.

²⁵⁷ Véase sobre el tema, DÍEZ MORENO, F.: *El Estado social*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2004, págs. 109 y ss., en particular págs. 113 y 114; y GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, *op. cit.*, págs. 68 y ss.

²⁵⁸ Como resulta evidente, estoy simplificando. Sabido es que existen ciertos bienes escasamente sensibles a las oscilaciones de los precios (piénsese, por ejemplo, en artículos de primera necesidad, cuya total renuncia no es posible aunque éste aumente). Lo mismo cabe decir del lado de la oferta, cuando la cantidad que se pone en el mercado experimenta escasa alteración aunque se produzca una variación ostensible del precio (*v.gr.*, en aquellos casos en que la capacidad de producción del bien de que se trate sea limitada, de manera que aunque suba el precio no es posible incrementar su producción). A ello se refieren los economistas al hablar de oferta y demanda «inelásticas». Por otra parte, debe recordarse que el precio no es el único factor determinante de la mayor o menor oferta y de la mayor o menor demanda de un bien. La renta media, la población, la existencia o no de productos sustitutivos, los cambios en las preferencias de los consumidores, el coste de producción, la situación tecnológica, o la política económica influyen evidentemente también en los desplazamientos de la oferta y la demanda. Ahora bien, a los efectos que ahora nos interesan, baste con recordar que existe normalmente una clara relación entre el precio de mercado de un bien y la cantidad demandada del mismo. Sobre todo ello puede verse, entre otros, SAMUELSON, P.A Y NORDHAUS,

Por otro lado, dichos productores, en cuanto precisan servirse de otros bienes (trabajo, capital, tecnología), acudirán a los respectivos mercados de factores en concurrencia con otras empresas, acaeciéndose análogo fenómeno. La combinación que cada una de ellas haga de los mismos con el fin de minimizar los costes, determinará, a su vez, el *cómo* se produce. Aquellas empresas que no sean capaces de hacerlo con más eficiencia, con menores costes que sus rivales, se encontrarán en peor situación de afrontar la competencia, sufrirán pérdidas y, a la postre, desaparecerán.

En definitiva, como señalan SAMUELSON y NORDHAUS²⁵⁹, las tres cuestiones fundamentales de toda economía: *qué* bienes se producen (en qué cantidad y cuándo serán producidos); *cómo* (es decir, quién los producirá, con qué recursos, qué técnicas y qué combinación de factores se utilizarán); y *para quiénes* (*i.e.*, por quiénes y en qué medida podrán ser disfrutados), encuentran, en los sistemas económicos capitalistas, respuesta sustancial en el mercado²⁶⁰. Lo que, evidentemente, no excluye la intervención del Estado —sería absolutamente impensable²⁶¹—, siquiera sea para garantizar que el sistema

W.D.: *Economía* (trad., Rabasco, E. y Toharía, L.), Mc Graw Hill, 17ª edición, Madrid, 2002, p. 39 y ss.

²⁵⁹ SAMUELSON, P.A Y NORDHAUS, W.D.: *Economía*, *op. cit.*, pp. 6 y 21 y ss.

²⁶⁰ En el mismo sentido, STIGLIZ, J. E., quien señala que la economía de mercado «[...] en su forma sencilla, gira en torno al intercambio entre las personas (o las economías domésticas), que compran bienes y servicios a las empresas, y las empresas, que utilizan factores, es decir, distintos materiales de producción, y obtienen productos, es decir, los bienes y servicios que venden [...] En las economías de mercado competitivas, los consumidores toman decisiones que reflejan sus propios deseos. Y las empresas toman decisiones que maximizan sus beneficios, para lo cual deben producir los bienes que desean los consumidores y deben producirlos con un coste más bajo que el de otras empresas. Por lo tanto, la economía de mercado da respuesta a tres de los cuatro interrogantes económicos básicos —qué se produce, cómo se produce y cómo se toman estas decisiones—, y las respuestas garantizan, en conjunto, la eficiencia de la economía. La economía de mercado también responde a la cuestión restante —para quien se producen los bienes—, pero la respuesta no resulta aceptable para todo el mundo. Los mercados asignan los bienes a quienes quieren y pueden pagar el máximo por ellos». STIGLIZ, J. E., *Economía* (trad. Esther Rabasco Espáriz), Edit. Ariel Economía, Barcelona, 1995, pp. 31-33.

²⁶¹ Como han señalado PAZ-ARES Y ALFARO ÁGUILA-REAL, «[l]as libertades que, como la de empresa, se ejercitan en el mercado requieren *que el Estado constituya el mercado*, es decir, produzca las instituciones que permiten afirmar que una economía es una “economía de mercado” [...]. No pueden ejercerse las libertades económicas sin reconocimiento de la propiedad privada de los medios de producción; sin que se garantice la libertad contractual y la fuerza vinculante de los contratos; sin el reconocimiento de derechos de propiedad industrial; sin que se pongan a disposición de los particulares los medios jurídicos para constituir sociedades; sin protección frente a la competencia desleal o al abuso de posición dominante. Lo que constituyen los elementos básicos del Derecho privado de la economía entronca así con los derechos fundamentales en cuanto que un “mínimo” de Derecho privado es presupuesto de la existencia del mercado y, por tanto, de la posibilidad de ejercicio de la libertad de empresa». PAZ-ARES, Cándido y ALFARO ÁGUILA-REAL, Jesús. «Artículo 38», en AAVV, *Comentarios a la Constitución Española* (dirs.: M^a Emilia Casas y Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, coords.: Mercedes Pérez Manzano e Ignacio Borrajo Iniesta). Madrid, Fundación Wolters Kluwer, 2008, p. 982.

funciona, cuando no para corregir la distribución injusta de la riqueza que, desde parámetros puramente económicos, éste tiende a producir. Aunque, en este último punto, como no es preciso subrayar, la necesidad y el alcance de dicha intervención no se juzgará igual por quienes están dispuestos a admitir sus fallos, que por quienes profesan una fe inquebrantable en su capacidad para autorregularse por sí solo.

En todo caso, sin entrar en ese debate, lo que nos interesa destacar de lo expuesto es que todo ese mecanismo, que, en condiciones de competencia perfecta²⁶², permite, supuestamente, una asignación eficiente de los recursos, funciona a partir de la idea de obtener el máximo beneficio. Tal exigencia resulta, a nuestro juicio, crucial a los efectos que aquí nos interesan. Cuando una entidad no modifica la calidad o la cantidad de sus productos, o no varía su precio u otras condiciones que puedan valorar sus potenciales «clientes» con el fin de aumentar sus ganancias o de consolidar su posición en el suministro de dichos bienes (*i.e.*, con el objeto de incrementar o de asegurar su «cuota de mercado»); cuando, con el mismo propósito, no ajusta su forma de producir y permanece insensible a las alteraciones de la oferta y la demanda, no cabe decir, en puridad, que nos encontremos ante una entidad que compita o intervenga en el mercado. En otras palabras, en la medida en que las decisiones que adopte respecto del ejercicio de sus actividades *no vengan motivadas por la intención de obtener un lucro* —y conviene subrayar que no nos referimos ahora al *lucro subjetivo*, como ha sido tradicional²⁶³, sino al mero propósito de obtener una ganancia, con independencia de que se pretenda su reparto o se dedique a fines altruistas—, dichas actividades, aun cuando supongan la ordenación por cuenta propia de factores de producción, no serán propiamente *actividades de mercado* ²⁶⁴.

²⁶² Si es que tal cosa ha existido alguna vez en la realidad, fuera de los modelos diseñados por los economistas.

²⁶³ Sobre ese concepto tradicional cabe recordar la STC núm. 49/1988, cuando señalaba que el art. 38 CE «se refiere a empresas privadas, es decir, a *organizaciones que tienen una finalidad de lucro*, y garantiza en último término la existencia de una economía de mercado», añadiendo respecto de las Cajas de Ahorro —sobre cuya normativa versaban los recursos de inconstitucionalidad que resolvía—, que éstas «*no pueden tener aquella finalidad ni persiguen distribuir beneficios*, sino que el excedente de sus rendimientos lo han de dedicar a obra social, con lo que de nuevo vuelve a aparecer el interés público en su gestión y su carácter atípico, pues *se trataría, en todo caso, de entidades sin fin de lucro, lo que ciertamente no responde al concepto tradicional de empresa*» (STC núm. 49/1988, de 22 marzo, FJ. 12º. La cursiva es mía), lo que, como subraya LA CASA GARCÍA, «alude a una noción restrictiva de empresa, cualificada no sólo por la obtención de lucro, sino también por su apropiación —o, si se prefiere más ampliamente, su disfrute— por los titulares de aquélla». LA CASA GARCÍA, «La Fundación-Empresa», *op. cit.*, p. 79.

²⁶⁴ Así pareció entenderlo el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 11 de junio de 1990 (RJ 1990\4845), concerniente a una entidad benéfica que tenía por objeto la construcción de viviendas de renta limitada; en la de 2 de marzo de 2002 (rec. núm. 8736/1996); y en las de 24 de mayo de 2005 (dos sentencias: recs. núms. 6239/2000 y 6243/2000), relativas estas últimas a la exención en el IS de los rendimientos derivados de la actividad de promoción inmobiliaria ejercida por un ayuntamiento, en las que el TS señalaría:

Cuestión distinta es que el motivo de que sean insensibles a las leyes de la oferta y la demanda se deba a que el Estado, total o parcialmente, financie su actividad, ya sea de forma directa o indirecta, con lo que su viabilidad no depende de su esfuerzo o de su eficiencia económica. En este caso,

«... en primer lugar, "la promoción y gestión de viviendas" ... aun no siendo un servicio público de prestación obligatoria, constituye un campo de actuación particularmente incardinado en las finalidades que debe perseguir la actividad municipal y, por tanto, alejado de una pura iniciativa de intervención en el mercado de la vivienda con la finalidad de conseguir beneficios, aunque sometida, también, a la posibilidad de experimentar pérdidas, que es característica esencial de toda explotación económica. En la actividad de promoción de viviendas de que aquí se trata, prima la finalidad de satisfacción de una necesidad pública sobre la simple incidencia en el mercado.

En segundo término, puede entenderse que los posibles rendimientos que por la indicada promoción pueden obtenerse por el Ayuntamiento proceden, directamente, del ejercicio de una actividad, que constituye, precisamente, una "actividad específica" de las Corporaciones Locales y que, en consecuencia, da lugar a rendimientos comprendidos en el ámbito de la exención, en los términos prevenidos por el art. 349.1 RIS/1982».

En análogo sentido, la Audiencia Nacional en su sentencia de 4 mayo 1993 (JT 1993\518) y, especialmente, en la de 20 de septiembre de 1994 (JT 1994\1000), en cuyo FJ. 5º señalaba elocuentemente en relación a una fundación benéfica:

«La respuesta... ha de encontrarse en los Estatutos de la fundación recurrente [...] Resulta de ello que nos hallamos a presencia de una entidad sin ánimo o fin de lucro, y que no lleva a cabo una "explotación económica" puesto que los rendimientos son obtenidos en el ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto social y, además, no pueden ser considerados como beneficios en sentido técnico-legal sino que, por el contrario, se destinan a la realización del propio objeto social y, singularmente, a atender a los enfermos pobres o sin recursos».

Añadiendo que dicha interpretación venía corroborada por los art. 30.1 f) y 349 a 358 del RD 2631/1982, de 15 de octubre (RIS-82), «al disponer, en concreto, el art. 349.1 que "la exención de las entidades a que se refiere el art. 30 de este Reglamento abarcará los rendimientos obtenidos directa o indirectamente por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica"» (FJ. 5º).

No obstante, hemos de apresurarnos en señalar que los pronunciamientos de nuestros Tribunales sobre esta materia distan, no ya de la necesaria claridad en sus razonamientos, como el propio Tribunal Supremo reconocería en su sentencia de 17/02/2012, FJ. 7º (rec. 9967/2004), sino de mantener una línea coherente, fluctuando desde las que ponen el énfasis en la rigurosa coincidencia de la actividad con los fines [sin ánimo exhaustivo, STS de 19 de diciembre de 2007 (rec. núm. 2752/2002); STS de 26 de diciembre de 2007 (rec. núm. 3268/2002); STS de 19 febrero 2008 (rec. núm. 3097/2002); STS de 13 de julio de 2009 (rec. núm. 2804/2003); STS de 20 de julio de 2009 (rec. núm. 3191/2003); STS de 9 de diciembre de 2009 (rec. núm. 4714/2003); STS de 10 de marzo de 2010 (rec. núm. 6086/2004)], a las que ponen el acento en la existencia de otras entidades que ofrezcan los mismos servicios [v.gr., STS 26 febrero 2002, (RJ 2002\1936, FJ 3º); STS de 6 de febrero de 2008 (rec. núm. 4513/2002, FJ 4º)], pasando por las que atribuyen importancia a la naturaleza del sujeto (como es el caso de las que acabamos de citar en los párrafos anteriores, en las que tal razonamiento no se encuentra tampoco ausente: «una específica actividad de un Ayuntamiento destinada a promover viviendas de protección oficial —dirá la STS de 24/05/2005, en su FJ 5º, pfo. 3º— presenta indudables diferencias, cuando no se lleva a cabo, a través de personificaciones sociales o empresariales independientes, con ese concepto genérico de "explotación económica"»). Pero sobre el tema habremos de volver más adelante.

especialmente cuando existen otras empresas que prestan los mismos servicios, lo que puede ocurrir es que, realmente, la entidad sí compita o intervenga en el mercado, pero en condiciones más ventajosas, lo que puede suponer un falseamiento de la competencia.

De lo expuesto, en suma, cabe extraer la conclusión de que participar o intervenir en el mercado, *en sentido estricto*, es hacerlo de acuerdo con la lógica concurrencial y maximizadora inherente a dicho sistema. Sin competencia no hay mercado, y quien participa en el proceso económico sin competir, situándose al margen de la racionalidad que lo anima, no puede considerarse, en rigor, que esté interviniendo en el mismo²⁶⁵.

No obstante, antes de elevar a definitivo este juicio, es preciso hacer todavía ciertas puntualizaciones. Algunos autores parecen referirse al mercado como lugar de contratación o de intercambio con terceros, en el que los distintos sujetos participarían tanto con el propósito de obtener beneficios, como de cumplir otras finalidades ajenas a la obtención de una ganancia²⁶⁶. Es decir, prescinden de la idea de lucro²⁶⁷ o, a lo sumo, se refieren a la «economicidad» como principio que vertebra la actuación de quienes en él se dan cita²⁶⁸.

²⁶⁵ En este sentido convenimos con PÉREZ ESCOLAR cuando señala que nos encontramos ante el ejercicio de una «actividad de empresa» —de una «actividad de mercado, siguiendo nuestra terminología— cuando se ordenan por cuenta propia los factores productivos con la finalidad de intervenir en la producción y/o distribución de bienes y/o servicios «*de acuerdo con las leyes del mercado*» (Cfr., PÉREZ ESCOLAR: *La actividad económica de las fundaciones...*, pág. 87, nota 164. La cursiva es mía), si bien discrepamos de la autora, cuando cree encontrar confirmación en la definición de explotación económica que ofrece el art. 3.3º de la Ley 49/2002, pues como tendremos ocasión de argumentar más adelante, a nuestro juicio, el concepto fiscal es más amplio que el que se maneja en el ámbito del derecho mercantil (vid., *infra*, apdo. 4.4.2 «Relevancia de su significado en el Derecho tributario»).

²⁶⁶ Así, REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, para quien dentro de la noción de mercado cabrían «tanto la finalidad lucrativa como la altruista» (REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, Alejandro, «Hecho imponible y exención en el impuesto sobre sociedades de las entidades no lucrativas». *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 1999 abr., núm. 193, p. 60).

²⁶⁷ A este respecto, por ejemplo, PAZ-ARES y ALFARO ÁGUILA-REAL, al referirse a la libertad de empresa, señalan que ésta «incluye cualquier actividad organizada que tenga por objeto o finalidad la oferta de productos o servicios en el mercado», añadiendo que «[n]o es imprescindible que la actividad esté regida por el ánimo de lucro —subjetivo o meramente objetivo— [y] tampoco, contra lo que frecuentemente se sostiene [...], que se trate de una actividad habitual». PAZ-ARES, Cándido y ALFARO ÁGUILA-REAL, Jesús. «Artículo 38», en AAVV, *Comentarios a la Constitución Española*, op. cit., p. 982.

²⁶⁸ Así, BROSETA PONT, Manuel y MARTÍNEZ SANZ, Fernando, *Manual de Derecho mercantil. Vol.I: Introducción y estatuto del empresario. Derecho de la competencia y de la propiedad industrial. Derecho de sociedades*. Editorial Tecnos, 18ª edición, Madrid, 2011, p. 136; FONT GALÁN, Juan Ignacio, «La empresa en el Derecho Mercantil», AAVV, *Derecho mercantil I* (coord.: Jiménez Sánchez, Guillermo J.), Capítulo 2, 13ª edición actualizada, Ariel, Barcelona, septiembre 2009, p. 60.

En este sentido, partiendo, por un lado, de que el modelo económico a que responde nuestra Carta Magna es el de una «economía social de mercado» —advírtase que la referencia del art. 38 CE a una «economía de mercado», sin el calificativo de «social», cede ante la inexcusable necesidad de poner en relación dicho precepto, entre otros, con la cláusula de Estado social del art. 1.1 CE²⁶⁹— y considerando, por otro, que la noción de «productividad», a que alude asimismo dicho artículo 38, no tiene por qué interpretarse en el sentido eficientista y maximizador propio sólo de algunos agentes, por más que se trate de sus protagonistas principales —y, menos aún, si dicha noción se concibe también en términos de «sostenibilidad» o de «valor social añadido»—, cabría admitir, efectivamente, un concepto más amplio que el que hemos ofrecido. Ahora bien, este *concepto amplio de mercado* plantea algunos problemas cuando del plano constitucional, donde acaso pueda tener mejor encaje, nos trasladamos a otros ámbitos²⁷⁰.

Así, dejando al margen que una cosa es que el «orden económico» que nuestra Constitución consagra sea el propio de una «economía de mercado» y, otra distinta, que el «mercado» sea el único mecanismo que cabe dentro de dicho «orden» —que es lo que, en su caso, forzaría a la inclusión de toda manifestación económica dentro de aquél²⁷¹—, debe anotarse, en primer lugar,

²⁶⁹ Sobre el tema vid. *infra*, nota 280.

²⁷⁰ En sentido inverso, para LA CASA GARCÍA es justamente en el plano constitucional donde ese concepto amplio resulta más difícil de conciliar, mientras que en el ámbito mercantil, distintamente, la doctrina actual se ha mostrado más proclive a su admisión. A su juicio, «el concepto de empresa dominante en el ámbito de la doctrina mercantilista, donde ciertamente se encuentra ampliamente extendida la idea de la sola exigencia de que la actividad desarrollada se ajuste a la llamada ley de la economicidad con independencia del destino reservado a los beneficios eventualmente obtenidos, no es trasladable sin más al plano constitucional, pues en este último ámbito se establece un expreso encuadramiento de la empresa en el marco de la economía de mercado, a la que es consustancial la apropiación de la ganancia obtenida por parte de los titulares de aquélla». LA CASA GARCÍA, *op. cit.*, p. 79. La cursiva es mía.

No obstante, aun reconociendo que la jurisprudencia constitucional —así, la STC 49/1988, de 22 marzo, a que hacíamos alusión en la nota 263— pudiera prestar algún amparo a esa interpretación restrictiva de empresa, en mi opinión, su concepto admite, también a nivel constitucional, un entendimiento más amplio, aunque sin llegar en absoluto, como a continuación se señala en el texto, a prescindir del ánimo de lucro en sentido objetivo —o, si se prefiere, de la maximización del beneficio, sea o no objeto de reparto—, por cuanto sobre ello reposa el mecanismo en que consiste el mercado.

²⁷¹ Aunque, a este respecto, no podemos dejar de repetir que, por razones derivadas del modo en que se ha venido produciendo la integración europea, ésta es, sin embargo, la conclusión a que parece abocar el Derecho comunitario, incluso cuando es el Estado el que ejerce la iniciativa en el proceso económico, ya que —fuera de los casos en que actúa como *potentior persona*— se le viene a sujetar a la mismas normas que las que rigen para los restantes operadores económicos. Y si bien es cierto que ello queda exceptuado en la medida en que su aplicación —en especial, la de las normas sobre competencia— pueda impedir, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica que dicha iniciativa tuviera por objeto (vid., el artículo 106 TFUE, antiguo artículo 86 TCE), no es menos cierto que el prisma desde el que se contempla es el de la excepcionalidad. Piénsese, en suma, que aunque, como

que la vastedad de un tal concepto, aun formulado desde el propósito de amparar otras formas de ejercicio de la libertad económica no basadas en la competitividad y en la acumulación, acarrea, a la postre, una pérdida de su virtualidad diferenciadora, ya que, *si se desconecta por entero de la racionalidad económica a que nos hemos venido refiriendo*, supone identificar lisa y llanamente «*intervención en el mercado*» con «*participación en el proceso económico*» (que, a mi juicio, es una noción más amplia, en la que, aquí sí, caben sin problemas muy distintos tipos de organizaciones²⁷²), con el riesgo de que, al quedar comprendidas bajo aquel omnicomprensivo concepto, se apliquen unas normas diseñadas en función de la lógica imperante en el mercado (en su acepción estricta) a cualesquiera participantes en la vida social y económica, entre ellos, las ESFL, para quienes, en muchos casos, resultan inadecuadas²⁷³. En este sentido, pensemos, por ejemplo, que el suministro de ciertos bienes y servicios por debajo de su precio de coste —algo absolutamente habitual en las ESFL— sería susceptible de ser calificado como «venta a pérdida» y sancionable como un acto de competencia ilícita²⁷⁴, o que la concesión de determinados beneficios fiscales podría ser reputada como ayuda de Estado, al estimar que sitúa a las entidades beneficiarias en una posición de ventaja alterando los términos de la libre competencia, lo que puede ser razonable cuando éstas efectivamente «compitan» —y ello, siempre

decíamos en el texto, el mercado no es el único mecanismo, es el único sobre el que la UE ostenta competencias decisivas.

²⁷² En análogo sentido, GARCÍA-FRESNEDA distinguirá también, dentro del más amplio concepto de actividad económica, entre «actividad productiva» (género) y «actividad empresarial» (especie). «El realizar una *actividad productiva* —dirá— supone, como es obvio, la producción de bienes o servicios. Y como para producir bienes o servicios hacen falta capital y trabajo, gestionados para tal fin, la actividad productiva supondrá la gestión de capital y trabajo para la obtención de bienes o servicios». Y añade: «[h]asta ahora no ha entrado en juego el mercado o venta, y es aquí donde operan las *actividades empresariales*. Éstas suponen la gestión de capital y trabajo para la venta [para el mercado, según la identificación del propio autor]. De este modo, actividad empresarial y venta [mercado] van inseparablemente unidas. Todas las actividades empresariales producen y venden. Sin embargo, no todas las actividades productivas son actividades empresariales, puesto que éstas exigen aún más requisitos». GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco, «Reflexiones sobre el concepto de actividad empresarial en el ámbito impositivo», *Nueva fiscalidad*, Nº. 7, 2007, p. 51 (las cursivas son mías).

²⁷³ Recordemos, que el art. 3 de la Ley 3/1991, de 10 enero, de Competencia Desleal (BOE núm. 10, de 11 de enero), establece que la misma será de aplicación, «a los empresarios, profesionales y a cualesquiera otras personas físicas o jurídicas que participen en el mercado» y que, en el mismo sentido, por su parte, la DA 4ª de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia (BOE núm. 159, de 4 de julio), en sintonía con la jurisprudencia comunitaria, a que habremos de referirnos en un capítulo ulterior, define como «empresa» a «cualquier persona o entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación». Por consiguiente, delimitar el concepto de mercado es esencial para determinar si les resulta aplicable dicha normativa, y en qué medida.

²⁷⁴ Vid., arts. 14 y 65 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista (BOE núm. 15 de 17 de enero de 1996), así como el art. 17 de la Ley de Competencia Desleal (cit.), aunque en este último caso con criterios más restrictivos en cuanto a la susceptibilidad de calificar la conducta como desleal.

que no se trate de reequilibrar su situación, habida cuenta de la desigual posición de que parten, precisamente, por las condiciones impuestas por su estatuto jurídico en pro del interés general—, pero no, en mi sentir, cuando su actuación, aunque económica, se sitúa al margen de la lógica instrumental y maximizadora propia del mercado.

Adviértase que ese riesgo de aplicación indiscriminada de la disciplina del mercado (en sentido estricto) no sólo se cierne en términos potenciales o hipotéticos, o sobre parcelas ajenas al ámbito tributario. Baste ahora con señalar que, de acuerdo con cierta lectura del art. 3.3 de la Ley 49/2002 (sobre cuyo alcance luego nos detendremos con más detenimiento, porque se presta a diversas interpretaciones), cabría concluir que la aplicación del régimen fiscal de las ESFL queda subordinado al requisito de que sus actividades económicas «no vulneren las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad», salvo que se trate de las incluidas en la lista del art. 7 (explotaciones exentas). E incluso no faltan autores que, al interpretar la normativa reguladora de alguna de las entidades más emblemáticas que tienen acceso a dicho régimen fiscal, como son las fundaciones, considerarán que también estas últimas actividades, aunque se lleven a cabo en cumplimiento de sus fines, quedan sujetas a dicha disciplina, sin perjuicio de postular alguna modulación²⁷⁵.

Ahora bien, si se examina con detenimiento, la sustitución del «afán de lucro» por la idea de «economicidad», que se propugna por ciertos autores ante la perceptible intervención en el mercado de entidades que no responden a aquel propósito, en puridad, se refiere más bien a la prescindibilidad del lucro *en sentido subjetivo*, no consistiendo en otra cosa que en la aplicación de la lógica concurrencial y maximizadora inherente al mercado, como criterios de ordenación de los factores productivos²⁷⁶. Nada muy distinto de lo que hemos venido sosteniendo.

En definitiva, consideramos que resulta mucho más clarificador referirnos a la participación en el «proceso económico» como mera intervención en la producción/distribución de bienes y servicios, prescindiendo de la noción de lucro —objetivo o subjetivo—, y reservar la expresión «*actividad de mercado*» para las dirigidas a la maximización del beneficio, aunque éste se module —sin desaparecer— en el caso de ciertas entidades, como las de la economía social.

²⁷⁵ Por todos, EMBID IRUJO, J.M.: «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)», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda* núm. 7, I/2003, p. 85 y ss., y, también, «Funcionamiento y actividad de la Fundación (artículos 23 a 27)», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., pp. 361 y ss.

²⁷⁶ Vid., en este sentido, VALERO AGÚNDEZ, para quien la característica esencial de la empresa «es el planteamiento y desarrollo de la misma en términos de *economicidad*, es decir, *la tendencia a obtener el máximo rendimiento económico de los factores productivos invertidos*» (VALERO AGÚNDEZ, Urbano, *La fundación como forma de empresa*, op. cit., p. 138. La cursiva es mía).

Adviértase, por otra parte, que cuando subrayamos la necesidad de que exista propósito lucrativo (en sentido objetivo) para reputar una actividad como de mercado, nos estamos refiriendo exclusivamente a las decisiones que afectan a la «actividad» o «actividades» con que intervengan en el mismo —a las que se organizan con arreglo a la racionalidad maximizadora y formal propia de aquél—, y no al conjunto de las que pueda desarrollar, ajenas a dichos presupuestos, o a los fines de la entidad como tal²⁷⁷.

Ello significa, en suma, que una entidad sin fin de lucro puede dedicarse a proporcionar bienes y servicios sin propósito lucrativo alguno y, al mismo tiempo, realizar actividades de mercado, guiadas por la intención de maximizar el beneficio, sin que por ello pierda su condición de no lucrativa, en la medida, claro es, que las ganancias que eventualmente obtenga no sean objeto de reparto y se destinen al cumplimiento de sus fines de interés general.

Distinto de lo anterior, es que pretenda utilizarse una forma jurídica como la de fundación, para ejercer *principalmente* actividades de mercado, o que quepa plantear si sus fines de interés general pueden ser logrados, sin menoscabo, a través de una explotación económica lucrativa. Pero de ambas cuestiones, en la medida en que pueden ser óbices para su consideración fiscal como ESFL, nos ocuparemos en los siguientes apartados.

Finalmente, no podemos dejar de apostillar, enlazando con el fenómeno de hibridación a que anteriormente hicimos referencia, que incluso dentro de una misma actividad económica pueden encontrarse presentes distintos criterios en torno a los que se organice su ejercicio, aunque, globalmente considerada, no se persiga con ella la obtención de una ganancia: así, cabe que determinadas prestaciones se realicen a cambio de un precio, buscando la obtención de un beneficio (y, en este sentido, intervendrían en el mercado compitiendo con otras entidades lucrativas que presten u ofrezcan idénticos servicios) y, al mismo tiempo, que parte de éstos se proporcionen de modo gratuito, o por debajo de su coste, a personas sin recursos, con el objeto de dar cumplimiento a los fines de interés general propios de la entidad. Es justamente en este supuesto donde los problemas revisten una especial dificultad, porque su asimilación a las actividades de mercado, habida cuenta de que implican cierta participación en el mismo, no deja de resultar insatisfactoria y lo mismo acaece si se adopta la solución contraria, en la medida en que, especialmente en determinados tributos, como el IVA, supondría su consideración como consumidor con la consiguiente imposibilidad de deducir el impuesto soportado.

²⁷⁷ Como ya expusimos más atrás, frecuentemente se incurre en la confusión de mezclar la inexistencia de ánimo de lucro *en la entidad* (lo que hace referencia a su fin) con la ausencia de propósito lucrativo *en las actividades que ésta realice* (lo que concierne a su objeto). No son los fines de la entidad, sino los que se persiguen con la concreta actividad de que se trate, lo que ha de valorarse para calificar ésta como actividad de mercado.

Hechas las anteriores observaciones, nos encontramos ya en situación de abordar la significación que todo ello tiene para el Derecho.

4.4 Las explotaciones económicas: aproximación al concepto.

4.4.1 La doctrina mercantilista

En nuestro Derecho, como la doctrina mercantilista viene poniendo de relieve, los conceptos de actividad o explotación económica, actividad mercantil, actividad empresarial y, correlativamente, los de empresa y empresario, distan de tener un significado unívoco²⁷⁸. Incluso, situándose en el centro del debate sobre la posibilidad de que constituya el eje vertebrador del Derecho mercantil, se ha discutido la viabilidad de un «concepto jurídico de empresa» que, en correspondencia con el carácter unitario con que se presenta en el tráfico económico, abarque sus distintos aspectos (subjetivo, patrimonial, organizativo, prestacional...) y pueda servir de unívoco referente para las demás parcelas de nuestro Ordenamiento²⁷⁹; debate que, en todo caso, con independencia de las distintas posiciones al respecto, no ha impedido la formulación de diferentes propuestas doctrinales, urgidas por el incuestionable protagonismo de la empresa en la esfera económica y la conveniencia de un referente propiamente jurídico que explique y de respuesta desde el Derecho a las cuestiones que dicho fenómeno suscita. Así, tales propuestas, en defecto de una definición legal precisa de carácter general, se han venido construyendo a partir de los elementos normativos contenidos de forma dispersa y asistemática en distintos textos legales —desde la Constitución²⁸⁰ al Código civil²⁸¹, pasando por las referencias del Código de

²⁷⁸ En el ámbito del Derecho tributario se han referido a dicha problemática, entre otros, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*. Edit. Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 225 y ss.; GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco, «Reflexiones sobre el concepto de actividad empresarial en el ámbito impositivo», *Nueva fiscalidad*, n.º. 7, 2007, p. 9; y, más ampliamente, BONET SÁNCHEZ, M^a Pilar, en su monografía *La Empresa ante el Sistema Tributario*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006, *passim*, especialmente, pp. 159-262, en lo que se refiere al concepto de empresa en nuestro Ordenamiento (excluido en Derecho Tributario), y pp. 159-367, en lo que concierne a este último.

²⁷⁹ En sentido contrario a entender entronizado en nuestro Derecho un tal concepto unitario, se pronunció en su día Joaquín GARRIGUES, en su *Curso de Derecho Mercantil I*, 7^a edición revisada, Madrid, 1976, pp. 22-28 y 165-208. De otra opinión, considerando que existen actualmente nuevos elementos normativos que permiten inducir un concepto jurídico de empresa con virtualidad unitaria, FONT GALÁN, Juan Ignacio, «La empresa en el Derecho Mercantil», AAVV, *Derecho mercantil I* (coord.: Jiménez Sánchez, Guillermo J.), Capítulo 2, 13^a edición actualizada, Ariel, Barcelona, septiembre 2009, pp. 57 y ss.; y, con ciertos matices, BROSETA PONT, Manuel y MARTÍNEZ SANZ, Fernando, *Manual de Derecho mercantil. Vol. I: Introducción y estatuto del empresario. Derecho de la competencia y de la propiedad industrial. Derecho de sociedades*. Editorial Tecnos, 18^a edición, Madrid, 2011, pp. 56 y 135-152.

²⁸⁰ Artículos 38 (Libertad de empresa), 33 (derecho de propiedad), 35 (libre elección de profesión u oficio), 37 (derecho de negociación entre trabajadores y empresarios), 129 (iniciativa pública en la actividad económica), 130 (promoción de las diversas formas de

participación en la empresa, fomento de las sociedades cooperativas y del acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción), y 139.2 (libertad de circulación y establecimiento y libre circulación de bienes en todo el territorio español, *i.e.*, unidad de mercado, y con ella, la proscripción de privilegios económico-sociales por razón de la organización territorial del Estado —art. 138.2 y 157.2— y los distintos títulos competenciales —arts. 149.1.1, 149.1.6, 149.1.8, etc.— que legitiman a éste para su preservación). Sin olvidar —frente a posturas que tienden a sobredimensionar la alusión del art. 38 a la «economía de mercado» y a la «defensa de la productividad», entendiéndolas en clave maximizadora de la utilidad individual—, que dichos preceptos son inseparables, entre otros, de la «cláusula social» del art. 1.1 y del art. 9.2, en cuanto exige la promoción de las condiciones que permitan la efectividad de la libertad e igualdad tanto de las personas como de los grupos en que se integran, facilitando su participación *en la vida social y económica*; del art. 33.2 cuando proclama la función social como delimitadora del contenido del derecho de propiedad, superando una concepción individualista anclada en los viejos códigos decimonónicos liberales; de los propios principios rectores de la política social y económica; de lo dispuesto en los arts. 128.2 (reserva al sector público recursos o servicios esenciales e intervención de empresas por exigencias del interés general); del art. 130 (modernización y desarrollo de los sectores económicos) y del art. 131 (planificación de la actividad económica general), entre otros preceptos que delimitan y configuran la noción constitucional de empresa y el propio modelo económico que nuestra Constitución consagra. [Vid, SSTC núms. 37/1981, de 16 noviembre (FFJJ 2º y 3º); 1/1982, de 28 de enero (FJ 1º); 71/1982, de 30 de noviembre (FFJJ 2º, 7º y 15º); 46/1983, de 27 de mayo (FJ 6º); 111/1983, de 2 de diciembre (FJ 10º); 83/1984, de 24 de julio (FJ 3º); 96/1984, de 19 de octubre (FJ 3º y 6º); 88/1986, de 1 de julio (FJ 4º-6º); 23/1987, de 23 de febrero (FJ 6º); 37/1987, de 26 marzo (FFJJ 2º, 4º, 5º y 9º); 48/1988, de 22 marzo; 49/1988, de 22 marzo; 52/1988, de 24 marzo (FJ 4º); 64/1990, de 5 de abril (FFJJ 3º-6º); 225/1993, de 8 de julio (FJ 3º); 118/1996, de 27 de junio (FJ. 10º); 208/1999, de 11 de noviembre; 96/2002, de 25 de abril (FFJJ 9º, 11º y 12º); 10/2005, de 20 de enero (FJ 6º); 109/2003, de 5 de junio; 112/2006, de 5 de abril (FJ 8º); ATC 71/2008, de 26 de febrero (FJ 8º), etc.].

281 Las referencias en dicho texto legal son tan numerosas como diseminadas. Sin ánimo exhaustivo: arts. 166 (Obligaciones y límites en la gestión de los bienes del hijo menor: «Los padres no podrán renunciar a los derechos de que los hijos sean titulares ni enajenar o gravar sus... establecimientos mercantiles o industriales...»); 271 (Autorización judicial para la actuación del tutor: «El tutor necesita autorización judicial: [...]. 2º Para enajenar o gravar... establecimientos mercantiles o industriales...»); 323 (Facultades del emancipado: «La emancipación habilita al menor para regir su persona y bienes como si fuera mayor, pero hasta que llegue a la mayor edad no podrá ... gravar o enajenar bienes inmuebles y establecimientos mercantiles o industriales...»); 324 («Para que el casado menor de edad pueda enajenar o gravar... establecimientos mercantiles...»); 475 (Usufructo sobre renta o pensión periódica: «[...] Si consistiere en el goce de los beneficios que diese una participación en una explotación industrial o mercantil...»); 1056 («El testador que en atención a la conservación de la empresa... quiera preservar indivisa una explotación económica o bien mantener el control de una sociedad de capital o grupo de éstas...»); 1346 («Son privativos de cada uno de los cónyuges: [...] 8º Los instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio, salvo cuando éstos sean parte integrante o pertenencias de un establecimiento o explotación de carácter común»); 1347 («Son bienes gananciales: [...] 5º Las Empresas y establecimientos fundados durante la vigencia de la sociedad por uno cualquiera de los cónyuges a expensas de los bienes comunes. Si a la formación de la Empresa o establecimiento concurren capital privativo y capital común, se aplicará lo dispuesto en el artículo 1354»); 1360 (Incrementos patrimoniales a empresas o explotación: «Las mismas reglas del artículo anterior —mejoras en los bienes gananciales— se aplicarán a los incrementos patrimoniales incorporados a una explotación, establecimiento mercantil u otro género de empresa»); 1362 (Cargas de la sociedad de gananciales: «Serán de cargo de la sociedad de gananciales los gastos que se originen por alguna de las siguientes causas: [...] 4ª La explotación regular de los negocios o el desempeño de la profesión, arte u oficio de cada cónyuge»); 1389, pfo. 2º (Extensión de la administración por un cónyuge: «En todo caso para realizar actos de disposición sobre...

comercio y las leyes mercantiles especiales²⁸²— y, sobre todo, de los materiales que proporcionan las ciencias económicas.

A este respecto, cabe recordar, entre otras, la noción ofrecida por GARRIGUES, cuando señalaba que «económicamente, la empresa es organización de los factores de la producción (capital, trabajo) con el fin de obtener una ganancia ilimitada»²⁸³. La ofrecida por Rodrigo URÍA, quien definirá la empresa «en el sentido jurídico-mercantil, como el ejercicio profesional de una actividad económica planificada, con la finalidad de intermediar en el mercado de bienes o servicios»²⁸⁴. La propuesta por FONT GALÁN, para el que «[e]n las modernas economías de mercado, la empresa se configura como el arquetípico sistema o forma de ejercitar las libertades económicas de producción e intermediación de bienes y servicios para el mercado: esto es, el sistema de organización del ejercicio profesional de la actividad económica en el mercado»²⁸⁵. O, en fin, la formulada por BROSETA PONT y MARTÍNEZ SANZ²⁸⁶ cuando indican que, desde el punto de vista económico, la empresa puede conceptuarse como «un conjunto organizado de capital y de trabajo destinado a la producción o a la mediación de bienes o de servicios para el mercado»,

establecimientos mercantiles... necesitará autorización judicial»); 1406 (Prioridades en el haber de cada cónyuge: «Cada cónyuge tendrá derecho a que se incluyan con preferencia en su haber, hasta donde éste alcance: [...] 2º La explotación económica que gestione efectivamente. 3º El local donde hubiese venido ejerciendo su profesión»). Preceptos todos ellos, como puede apreciarse, en que se alterna el término «empresa» o «explotación» y el más frecuente de «establecimiento», no en el sentido de «local» (como acaece en otros artículos: v.gr., art. 10 o 1582), sino en el de *conjunto unitario de medios materiales y personales organizados por el empresario para el ejercicio de una actividad económica*. Sobre los distintos matices y sentidos de la noción de *establecimiento mercantil*, véase, por todos, ROJO, A.: «El establecimiento mercantil», en AAVV, *Lecciones de Derecho mercantil*, op. cit., pp. 77 y ss.

²⁸² Así, los arts. 283, 286 y 291 del Código de comercio; el art. 66 (aportación de empresa) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. BOE núm. 161, de 3 julio de 2010; c. de e., BOE núm. 210, de 30 de agosto); el art. 149 de la Ley Concursal (Ley 22/2003, de 9 de julio. BOE núm. 164, de 10 julio) cuando se refiere a la conservación de las empresas o unidades productivas de bienes o servicios integradas en la masa, mediante su enajenación como un todo; los arts. 16, 36 y 37.4 de la Ley de Competencia Desleal (Ley 3/1991, de 10 de enero. BOE núm. 10, de 11 enero); las múltiples referencias contenidas —e incluso la definición que ofrece en su disposición adicional cuarta: «se entiende por empresa cualquier persona o entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación»— en la Ley de Defensa de la Competencia (Ley 15/2007, de 3 de julio. BOE núm. 159 de 4 de julio); o, en fin, por no seguir extendiéndonos, la utilización en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (BOE núm. 181, de 29 julio 1988), del concepto de «empresas de servicios de inversión», definiéndolas como «aquellas cuya actividad principal consiste en prestar servicios de inversión, con carácter profesional, a terceros sobre los instrumentos financieros señalados en el artículo 2 de la presente Ley».

²⁸³ GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho Mercantil I*, op. cit., p. 166.

²⁸⁴ URÍA, R.: *Derecho Mercantil*, 24ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 37.

²⁸⁵ FONT GALÁN, «La empresa en el Derecho Mercantil», op. cit., p. 57.

²⁸⁶ BROSETA PONT, Manuel y MARTÍNEZ SANZ, Fernando, *Manual de Derecho Mercantil*, op. cit., p. 135 y ss y 141.

considerando que dicho concepto resulta igualmente válido para el Derecho, desde el cual puede definirse como «*aquella organización de capital y de trabajo destinada a la producción o a la mediación de bienes o de servicios para el mercado, planificada con arreglo a un criterio de economicidad*»²⁸⁷. No siendo ocioso destacar que para estos últimos autores, habida cuenta de la existencia de un «gran número de empresas que no persiguen en la actualidad una finalidad lucrativa entendida en sentido clásico» —entre las que expresamente citan a las cooperativas y las empresas públicas—, es posible prescindir de uno de los rasgos tradicionalmente considerados como típicos del empresario; a saber, el fin de lucro²⁸⁸.

La misma apreciación efectúa también FONT GALÁN²⁸⁹, para quien, a pesar de que desde los modernos desarrollos de las ciencias económicas, e incluso desde los propios planteamientos constitucionales, «la organización para la ganancia o beneficio se configura como una cualidad y exigencia de la empresa, tanto privada como pública», dicha cualidad y exigencia «se expresa y traduce en la “*productividad*” o *economicidad de la empresa*»; atributos que no define, pero que pone seguidamente en conexión con el art. 38 CE, destacando su «dimensión concurrencial», en cuanto que, a su juicio, la competencia empresarial determina, por un lado, la configuración dominical de la empresa (propiedad industrial) y, por otro, condiciona y orienta la organización de su actividad económica con vistas a dicha *economicidad* o *productividad*, e incluso a su propia subsistencia en el mercado competitivo.

En definitiva, para el Derecho mercantil la idea de empresa se encuentra intrínsecamente ligada a la participación *en y para* el mercado.

4.4.2 Relevancia de su significado en el Derecho tributario

Aunque por razones obvias no podamos extendernos aquí en todas las cuestiones que plantean las distintas versiones ofrecidas por la doctrina mercantilista, es evidente, no obstante, la necesidad de que efectuemos una mínima indagación sobre el significado que dichos conceptos tienen en nuestra disciplina y, en particular, en la Ley 49/2002, no ya por razón de la autonomía del Derecho tributario —máxime, en un contexto en el que éstos carecen, como se ha dicho, de una significación unívoca en las distintas ramas de nuestro Ordenamiento—, sino también por la específica significación que pudieran

²⁸⁷ Definiciones, todas ellas, que no son muy diferentes de la recogida por la RAE, en la segunda acepción de la voz «empresa», cuando define ésta como «*unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos*». RAE, *Diccionario de la Lengua española*. Vigésimo segunda edición, Madrid, 2001.

²⁸⁸ BROSETA PONT, M. y MARTÍNEZ SANZ, F., *Ibidem*, p. 136.

²⁸⁹ FONT GALÁN, «La empresa en el Derecho Mercantil», *op. cit.*, p. 60.

adoptar en referencia a unos sujetos del tipo de los que aquí tratamos²⁹⁰. Piénsese, además, que la posibilidad de acogimiento al régimen fiscal especial que se les brinda viene delimitada, entre otros requisitos, por su relación con el desarrollo de ciertas explotaciones económicas y, más ampliamente, con el mercado, como ya tuvimos ocasión de comentar, por lo que no es un debate del que podamos prescindir.

En efecto, la calificación o no de una actividad como «explotación económica» —que es la concreta expresión que se utiliza en la Ley 49/2002— tiene una innegable relevancia en múltiples aspectos de su régimen: desde su incidencia en la propia consideración de una entidad como sin fin de lucro, habida cuenta de los límites cualitativos y cuantitativos impuestos por el art. 3.3, a su influencia en el cálculo de las rentas que han de ser destinadas a sus fines (en particular, en la deducibilidad de ciertos gastos: art. 3.2), por lo que, sin perjuicio de que nos detengamos posteriormente de forma más pormenorizada al tratar de los requisitos que se les exige para el disfrute de dicho régimen fiscal, es necesario elucidar previamente a qué es a lo que se refiere exactamente dicha Ley con tal expresión y cuál es su verdadero alcance.

En un primer acercamiento, partiendo de la definición que se consagra en distintos tributos²⁹¹ y en la propia Ley 49/2002²⁹², podríamos considerar como «empresa» o «explotación económica», aquel tipo de organización en la que se combinan factores productivos y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Por su parte, el *empresario*, individual o social, sería el titular de la misma, a saber, quien combina u ordena por cuenta propia dichos factores y al que se imputan jurídicamente sus resultados —en definitiva, quien asume y soporta en su propia esfera patrimonial el riesgo de su ordenación— y que, precisamente por hacer suyos sus frutos, será el titular de la capacidad económica susceptible de ser llamada a contribuir, que es lo que al Derecho tributario le interesa principalmente. Dicho en otros términos, para éste, «explotación económica» sería una *forma de organización dirigida a la creación de riqueza a partir de la combinación de los factores productivos*.

²⁹⁰ Recordemos, por ejemplo, que en las STS de 2 de marzo de 2002 (rec. núm. 8736/1996) y 24 de mayo de 2005 (recs. núms. 6239/2000 y 6243/2000), a que ya hicimos alusión más atrás, el Tribunal Supremo había señalado, a efectos del IS, que «no puede caber duda de que la actividad de promoción de viviendas, en general, es una actividad económica resultado de una explotación de la misma naturaleza», pero apostillaba: «sin embargo, una específica actividad de un Ayuntamiento destinada a promover viviendas de protección oficial... presenta indudables diferencias, cuando no se lleva a cabo a través de personificaciones sociales o empresariales independientes, con ese concepto genérico de "explotación económica"». (STS 24/05/2005, FJ 5º, pfo. 3º). Análogo planteamiento latía en la STS de 11 de junio de 1990 (RJ 1990\4845), o en la de la AN de 20 de septiembre de 1994 (JT 1994\1000), ambas en relación a una fundación benéfica.

²⁹¹ Vid., el art. 79 TRLHL, respecto del IAE; el art. 27.1 de la Ley 35/2006, respecto del IRPF; o el art. 121.3 del derogado TRLIS-2004 y hoy el art. 5.1 de la LIS-2014, respecto del IS.

²⁹² Artículo 3.3º.

Ahora bien, como puede apreciarse, este enunciado no hace referencia expresa, ni al ejercicio de actividades económicas *con propósito lucrativo*, ni a la onerosidad o gratuidad de los bienes o prestaciones resultado de las mismas²⁹³. Anotemos, pues, en una primera aproximación, que, en principio,

²⁹³ Sobre la irrelevancia de que exista ánimo de lucro para que una actividad sea calificada como económica, cabe recordar, entre otras muchas, la contestación de la DGCHT a la consulta núm. 4, de 7 de diciembre de 1990, relativa a un comedor en el que diariamente se acogían a personas necesitadas a las que, sin contraprestación de ningún tipo, se les facilitaba alimentación; la núm. 94, de 4 de diciembre de 1991, relativa a diversas actividades de asistencia social, entre las que se mencionaban los hogares de niños y residencias de madres solteras subvencionados totalmente con fondos públicos; la atención prestada a enfermos de sida y drogadictos; las guarderías para personas obreras y necesitadas; los servicios prestados por fundaciones benéficas; las hospederías de monasterios; e, incluso, las casas de ejercicios espirituales donde la actividad que se realiza es de contenido estrictamente religioso pero que, por ser intrínseco a ese tipo de retiros, se presta alojamiento y manutención; en análogo sentido, la núm. 250, de 20 de febrero de 1992, relativa a la organización por una sociedad civil de conciertos y representaciones sin contraprestación; la núm. 0118-03, de 29 de enero 2003, en la que se distinguirá entre las actividades de mera representación y defensa de los intereses sindicales de sus afiliados —que se estimarían no sujetas— de las de prestación de servicios a sus miembros, individual o colectivamente. O, en fin, la contestación a la consulta vinculante núm. V0948-12, de 4/05/2012, concerniente a una entidad dependiente de la Iglesia Católica que pretendía establecer un programa de economatos en los que se procurasen a personas en situación de penuria económica, previa acreditación de dicha circunstancia, bienes de primera necesidad a precios inferiores a los de mercado, procedentes de donaciones de particulares y/o de empresas, o mediante compra, en la que la DGT no sólo consideraría dicha actividad sujeta al Impuesto, sino que rechazaría, además, que la misma pudiera enmarcarse dentro de la «asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social» a que alude el art. 7.1.c) de la Ley 49/2002 (sin perjuicio, de su exención, al amparo de los apdos. 11º y 12º de dicho mismo artículo, en tanto se cumplieran los límites cuantitativos que permiten la exoneración de las actividades auxiliares o complementarias y de las de escasa relevancia). Todas ellas, según el criterio del citado Centro directivo, se considerarán actividades económicas sujetas al IAE, sin perjuicio de la exención de las de carácter educativo íntegramente financiadas con fondos públicos [art. 83.1 d) LHL, hoy art. 82.1.e) TRLHL].

Por su parte, no obstante a la generalizada crítica de la doctrina (por todos, CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*. Marcial Pons, 2000, pp.115 y ss.), el Tribunal Supremo, de forma reiterada, viene repitiendo en relación a dicho mismo Impuesto que «... a tenor de la regulación contenida en los artículos 79 a 92 de la comentada Ley 39/1988, el IAE se exige, *in genere*, con independencia de cuál sea el resultado de la actividad, e, incluso, existiendo beneficio cero o, también, pérdidas (tal como se ha señalado, tanto en referencia a las Licencias Fiscales como al IAE, en las Contestaciones de la DGCHT de 22 de abril de 1986, 17 de diciembre de 1990 y 26 de noviembre de 1991, en las que se indica que “el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no ánimo de lucro en el ejercicio de la actividad”). Es decir, su llamado “objeto-material”, la riqueza gravada, no se refiere para nada al producto, beneficio o renta derivado del ejercicio de la actividad (que es el “objeto-final” o lo que debería ser normalmente gravado), sino que está conectado a ese mero ejercicio, *que es, por sí, ya, la manifestación de riqueza susceptible de ser gravada*». Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 20 de noviembre de 2001 (rec. núm. 2855/1996), FJ. 3º; en idénticos términos, la sentencia de 3 de abril de 2002 (rec. 9444/1996), FJ. 3º; la de 22 de mayo de 2002 (rec. 678/1997), FJ 3º; la de 16 de julio de 2002 (rec. núm. 4639/1997); la de 7 octubre 2002 (RJ 2002, 10039), FJ. 2º, pfo. quinto; la de 18 de julio de 2003 (rec. núm. 10814/1998), FJ 6º; la de 11 febrero 2004 (RJ 2004, 5010), FJ. 3º, A), pfo. último; o la de 21 enero 2010 (RJ 2010, 217), FJ. 5º. La cursiva es mía.

aquella no es una definición que pueda reservarse *exclusivamente* a las empresas de mercado, en el sentido que más atrás se expuso, ni permite establecer una absoluta correspondencia entre «actividad económica» y «actividad mercantil».

Sin duda, el nudo gordiano reside en encontrar significado a la referencia, presente en las distintas definiciones de actividad económica ofrecidas en la regulación de los distintos tributos de nuestro sistema, a *la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios*.

A este respecto, autores como MÁRQUEZ SILLERO²⁹⁴ considerarán que «...a pesar de esta recurrente remisión en varios de nuestros tributos más importantes (IRPF, IVA, IAE, incluso la propia Ley 49/2002), no se ha llegado a definir en el ordenamiento fiscal español qué debe entenderse por ordenación por cuenta propia de factores de producción, ni tampoco en qué consiste la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios». De ahí —señalará la autora— «que existan supuestos concretos en los que, por sus características ambiguas, no resulte demasiado sencillo determinar si realmente se está realizando o no una actividad económica»²⁹⁵.

No obstante a esa desalentadora reflexión, que anticipa las dificultades a la hora de perfilar, en clave jurídica, unas nociones importadas de las ciencias económicas, donde tampoco gozan de una significación unívoca²⁹⁶, lo cierto es que ello no ha impedido que un amplio sector de la doctrina y de la propia jurisprudencia se inclinen por considerar que con dicha referencia nuestro Ordenamiento está haciendo alusión, cuando menos implícitamente, a la

No obstante, se ha de recordar que, en el caso del IVA, cuya Ley reguladora contiene una definición similar, por no decir idéntica, a la de dichos otros Impuestos («Son actividades empresariales o profesionales —dirá en su art. 5.Dos— las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»), sí se establece en su art. 5.Uno.a), pfo. segundo, que «no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen *exclusivamente* entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito». En este mismo sentido, su art. 4.Uno, dispondrá que «Estarán sujetas al impuesto 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, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen». Por consiguiente, la existencia de una contraprestación por los bienes y servicios que suministren sí resulta esencial en lo que respecta a este tributo, aunque no, el *ánimo de lucro*, ni los *finés* que pueda perseguir el sujeto pasivo, pues, como señala en su art. 4.Tres, «la sujeción al impuesto se produce *con independencia de los finés o resultados perseguidos* en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular».

²⁹⁴ MÁRQUEZ SILLERO, Carmen: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*. La Ley, Madrid, 2007, pp. 710-711.

²⁹⁵ *Ibidem*.

²⁹⁶ Vid., BONET SANCHEZ, *La Empresa ante el Sistema Tributario*, op. cit., p.101.

participación en el mercado²⁹⁷. Desde esta perspectiva, «actividad económica» sería sólo la que consiste en ordenar factores para producir/distribuir bienes y servicios «a cambio de un precio», apareciendo, pues, dirigida al intercambio oneroso propio de aquél. Y, *a contrario sensu*, la gratuidad, en cuanto no comporta cambio, sino mera liberalidad, no supondría el ejercicio de actividad económica alguna²⁹⁸.

Es bien representativa de esa tesis, la opinión de GARCÍA LUIS²⁹⁹ al referirse a la definición de actividad económica contenida en la normativa reguladora del IAE. En su criterio, desde el momento en que una persona ordena o planifica elementos productivos por cuenta propia ya está interviniendo de alguna forma en el proceso productivo de bienes o servicios o en el proceso de distribución de los mismos, por lo que la referencia del Legislador a la «finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios», resultaría superflua e innecesaria. Se impone, pues, según dicho autor, buscar otro sentido que dote de significado a la misma, el cual, a su juicio, no sería otro que el de que dicha ordenación se lleve a cabo «*con la finalidad de ofrecer bienes o servicios al mercado a cambio de una contraprestación*». Ello implica, a su entender, por una parte, que, habida cuenta de su destino al mercado, quedarían excluidos del Impuesto todos los casos de autoconsumo³⁰⁰; y, por otra, que «la actividad debe desarrollarse con

²⁹⁷ Por todas, STS de 20 de febrero de 2004 (rec. núm. 10734/1998, FJ 3º); STS de 24 de mayo de 2005 (rec. núm. 2272/2000, FJ 4º); STS de 28 de febrero de 2006 (rec. núm. 2209/2001, FJ 3º); STS de 17 de febrero de 2010 (rec. núm. 9967/2004, FFJJ 5º, 6º y 7º); STS de 18 de octubre de 2010 (rec. núm. 248/2006, FJ 4º); STS de 31 de marzo de 2011 (rec. núm. 423/2007, FJ 3º).

No obstante, recordemos que, en sentido distinto, se pronunciaron, entre otras, la STS 11-06-1990 (RJ 1990\4845, FFJJ 2º y 3º), la SAN 20-09-1994 (JT 1994\1000, FJ. 5º), la STS de 2 de marzo de 2002 (rec. núm. 8736/1996, FJ 5º), o las de 24 de mayo de 2005 (dos sentencias de la misma fecha y con iguales términos: la relativa recurso núm. 6239/2000 y la del recurso núm. 6243/2000), referidas a la actividad de construcción de viviendas de protección oficial realizada por un Ayuntamiento, el TS pareció inclinarse por la inexistencia de una verdadera explotación económica.

²⁹⁸ Así, por ejemplo, MARTÍN PASCUAL para quien «en estos casos no podría hablarse de la existencia de una explotación económica, ni podría catalogarse a la ESFL de empresa, puesto que faltaría uno de los principales requisitos para ello, el de ofrecer bienes y servicios *a cambio de un precio*» (Cfr., MARTÍN PASCUAL, Clotilde: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, IEF, Madrid, 2003, pág. 80).

²⁹⁹ GARCÍA LUIS, Tomás, «Impuesto sobre Actividades Económicas», en AAVV, *La reforma de las Haciendas Locales* (dir., Calvo Ortega). Edit. Lex nova, Valladolid, 1991, tomo I, pp. 476-477.

³⁰⁰ Coincide en ello PAGÉS I GALTÉS, quien señala que «debe entenderse por autoconsumo el hecho de ser destinatario directo de la producción o entrega de los bienes que uno mismo produce o adquiere, así como de los servicios prestados por uno mismo». Cfr., PAGÉS I GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, 1995, pág. 101.

No obstante, se ha de observar que algunos autores parecen prescindir de la nota del ofrecimiento *a terceros* para considerar que una actividad supone intervenir en el mercado. Así, BESCOS RAMÓN, quien a propósito de la exigencia de que las comunidades inmobiliarias

ánimo de lucro, pues éste es el fin implícito de este ofrecimiento de los resultados de la actividad al mercado». El principal apoyo de esta tesis se encuentra, en su opinión, en el objeto imponible del Impuesto, pues siendo éste el beneficio de la actividad (aunque sea medio y presunto) carece de sentido el gravamen de actividades esencialmente gratuitas ejercidas sin voluntad de lucro, que, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios; argumento al que añade, a mayor abundamiento, que incluso el legislador renuncia a gravar aquellas actividades onerosas en las que se obtiene un escaso rendimiento económico³⁰¹, sin que, en su sentir, se oponga a tal conclusión el que, a la postre, aquél haya optado por la sujeción de todas las actividades económicas, ya sean realizadas con ánimo de lucro o sin él, pues ello no se debe sino a la finalidad censal que subyace en el IAE, lo que habría trasladado la conveniencia de no gravar las actividades económicas ejercidas por entes sin ánimo de lucro a la previsión de supuestos de exención para las mismas,

realicen actividades empresariales para que queden sujetas al ITPyAJD por Operaciones Societarias, señalará que es necesario que exista una finalidad de intervención en la producción de bienes y servicios, pero considerará que dicha intervención se manifiesta «tanto si se ponen pisos o locales en el mercado de promoción inmobiliaria, como también si deja de ser preciso acudir a dicho mercado, al satisfacerse la necesidad de vivienda para sí al mínimo coste posible y con ventajas fiscales», razonando que «debe prescindirse de la nota subjetiva y personalista de que se quiera obtener un resultado para sí o para otros, ya que en definitiva el mercado aparece acrecentado por las nuevas unidades obtenidas o fabricadas, existiendo en él una notable intervención. De una situación en la que todas las viviendas fueran aportadas al mercado por sociedades inmobiliarias, podría llegarse a otra en la que la cuota se redujera por actuación de comunidades inmobiliarias a un 10% un 20% y un 80% con lo que no cabe duda se habría producido un brusco cambio en la situación de mercado y de sus abastecedores. Cfr., BESCOS RAMÓN, J.M., «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y las comunidades de bienes; referencia a las comunidades inmobiliarias», en *Impuestos*, Tomo I/1987, pp. 151-152. No obstante, a mi juicio, con ello se produce cierta confusión entre aquellas actividades que se realizan *en* y *para* el mercado y aquellas otras que sin intervenir en él puedan tener alguna incidencia en el mismo. Lo que no significa —y en ello convenimos con el autor— que deban quedar necesariamente al margen del deber de contribuir. Como más tarde veremos, cabe justificar el sometimiento a gravamen de tales sujetos en mérito a la capacidad económica que puedan manifestar con la creación de riqueza a partir de la combinación de los factores productivos, pero sin necesidad de estimar que estén interviniendo en el mercado. Todo ello, sin perjuicio de que quepa considerar que sí participan en el mismo cuando la actividad productiva persiga la obtención de un lucro, aunque lo sea en el *sentido amplio* a que más atrás nos referimos; *id est*, cuando pretendan la obtención de una ventaja o provecho particular. Así, en relación a ciertas comunidades de bienes, UTANDE SAN JUAN, para quien «[l]a promoción mediante comunidad permite un ahorro de costes y economías de escala para los copropietarios. Esta nota es propia de las actividades empresariales, pues aun cuando no se construyera para la venta (finalidad especulativa) sino para uso propio (autoconsumo), la obtención de un piso a precio inferior al vigente en el mercado para los demás consumidores finales, revela la naturaleza empresarial de esta actividad». UTANDE SAN JUAN, J.M., «Las comunidades autopromotoras y el Impuesto sobre Operaciones Societarias», *Impuestos*, núm. 8/2002, pp. 34-35. No obstante, es oportuno aclarar que la nota del ofrecimiento a terceros como exigencia para reputar una actividad como empresarial —como actividad de mercado— es el criterio dominante. Al respecto véase también, DE PABLO VARONA, CARLOS, «Comentario al art. 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: las comunidades de bienes constituidas por actos “inter vivos”», *Estudios y Comentarios Legislativos (Civitas)*. Editorial Aranzadi, SA, Noviembre de 2008 (Westlaw, BIB 2008\4117).

³⁰¹ Cfr., art. 86.1, base tercera, LHL; hoy, art. 85.1, base tercera, TRLHL.

aunque, a su modo de ver, «la no tributación debería haberse articulado incluyendo en el artículo 79 el ánimo de lucro en el ejercicio de la actividad».

Del mismo criterio es SIMÓN ACOSTA³⁰², quien, en relación a la definición de actividad empresarial contenida en el artículo 18.1, pfo. 1º, de la antigua Ley del IRPF de 1978 (de prácticamente el mismo tenor literal que el del art. 27.1, pfo. 1º de la vigente LIRPF), señalaría que la Ley no alude a la organización de medios con la finalidad de *producir, o distribuir*, bienes o servicios, sino con la finalidad de *intervenir en la producción o distribución* de bienes o servicios, lo que, a su juicio, no es lo mismo: cuando se habla de producción, en términos económicos, se suele excluir el conjunto de bienes y servicios producidos por quienes no dirigen su actividad hacia el mercado. Los servicios realizados por el ama de casa, los frutos de la huerta casera, la utilidad derivada de la actividad productiva que se ejerce por afición, no integrarían la producción. Y es justamente a ese sentido restringido al que, en su opinión, se estaría refiriendo la normativa tributaria. En definitiva, a juicio de este autor, para que exista renta gravable es necesario que la actividad se realice con el fin de destinar los productos al mercado. De otro modo, dirá, no tendría sentido hablar de la finalidad de la actividad económica, ya que sería una redundancia inútil decir que una actividad de ordenación de medios de producción tiene como finalidad la de producir.

En análogo sentido, se ha pronunciado también BONET SÁNCHEZ³⁰³, pero añadiendo a la anterior argumentación algunos matices: aun compartiendo que la noción de actividad económica supone intervenir en el mercado, identificando dicha intervención con la producción o distribución de bienes o servicios para su consumo *por terceros*, es decir, como contrapuesto al consumo interno (autoconsumo)³⁰⁴, considerará, no obstante, por un lado, que tal destino ha de entenderse en sentido lato, comprendiendo también aquellas operaciones pertenecientes al giro o tráfico empresarial que se realizan gratuitamente o se destinan, no a terceros, sino a satisfacer necesidades del propio empresario, que, en tal caso, actúa al tiempo como consumidor³⁰⁵.

³⁰² SIMÓN ACOSTA, E., «Artículo 18», *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo III, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edersa, 1983, págs. 187-188. Del mismo autor «El concepto de "actividad empresarial" a efectos de considerar sujeta al Impuesto sobre Operaciones Societarias la constitución de una comunidad de bienes», *JT*, núm. 13/2000.

³⁰³ BONET SÁNCHEZ, M^a Pilar, *La Empresa ante el Sistema Tributario, op. cit.*, pp. 164 y ss.

³⁰⁴ *Ibidem*, p. 168.

³⁰⁵ «La actividad económica —precisará en tal sentido la autora— debe ir *preponderantemente* dirigida al mercado, a proporcionar bienes o servicios a terceros; trascendiendo del ámbito puramente personal o familiar, *pero no exclusivamente*; de otro modo no se justificaría el gravamen del autoconsumo, como consumo propio o como cesiones gratuitas a terceros o por precio notoriamente inferior al valor normal de mercado, que la Ley obliga a valorar por éste (art. 26.4 TRLIR). Si el autoconsumo se grava es, precisamente, porque se realiza una actividad económica, es decir, de intervención en el mercado: la

Y, por otro, estimará que el ánimo de lucro «no es un elemento esencial del concepto de empresa, ni su inexistencia priva del carácter económico a la actividad»³⁰⁶.

Ahora bien, conviene observar a este último respecto que de su exposición se deduce claramente, al propugnar un concepto de explotación económica en la que cabrían tanto las empresas propiamente de mercado, como las públicas, o las desarrolladas por entidades no lucrativas, que se está refiriendo exclusivamente al lucro en sentido subjetivo³⁰⁷. Así, para dicha autora, «[u]na fundación o una asociación que realizan una actividad organizada ofreciendo bienes o servicios en el mercado *aunque sea por precio inferior a éste*, y cuyos “resultados” se aplican a los fines de la entidad, constituye una auténtica empresa (fundación-empresa) aunque tenga la condición de entidad sin ánimo de lucro»³⁰⁸.

Adviértase que el hecho de que mencione solamente el supuesto de que se cobre un precio inferior al de mercado y guarde silencio, en cambio, sobre el caso de que éste sea *inferior al coste*, revela de igual forma que ello es porque entiende necesario que la contraprestación exigida se dirija a la obtención de un excedente —con independencia de que en la práctica se consiga o no—, aunque éste, añadimos por nuestra parte, sea menor del que, en otro caso, de no venir constreñida a ciertos condicionantes (v.gr., la necesidad de evitar la discriminación de determinados beneficiarios por razón de su escasa capacidad económica), podría lograrse a precios de mercado. La alusión a que el «resultado» se aplique a los fines de la entidad refuerza la misma idea de estar refiriéndose a que el lucro *subjetivo* no es requisito para la consideración de una actividad como económica y que, por eso, aunque dicho excedente no se reparta, sino que se destine a los fines propios de la entidad, ello no empece a que la actividad se considere como económica.

detracción de determinados productos o servicios del circuito al cual están originariamente destinados (el mercado) lleva como contrapartida la consideración de la operación atendiendo a su origen y no al destino del cual han sido desviados». BONET SÁNCHEZ, M^a Pilar, *La Empresa ante el Sistema Tributario*, op. cit., pp. 168-169. La cursiva es mía.

³⁰⁶ *Ibidem*, p. 369.

³⁰⁷ En efecto, en su opinión, si bien no existe un concepto específicamente constitucionalizado de empresa, sí hay base jurídica para entender constitucionalizadas diversas formas de empresa, entre las que cita la empresa privada capitalista (art. 38 CE, en relación principalmente con los arts. 33, 35 y 37), la empresa pública (art. 128.2) y la fundación o fundación-empresa, que considera amparada por el art. 34 CE. (Cfr., BONET SÁNCHEZ, op. cit., pp.115 y nota 52). De lo que se desprende, a mi juicio, que el lucro del que prescinde para calificar una actividad como económica es el lucro subjetivo.

³⁰⁸ *Ibidem*, p. 369 (la cursiva es mía).

Mucho más preciso nos parece en ese sentido PEDREIRA MENÉNDEZ³⁰⁹ cuando, en referencia al precio o contraprestación que las fundaciones pudieran percibir de sus beneficiarios, señala que «muchas veces, en la práctica, cuando se produce una concurrencia de fines entre actividad empresarial y actividad fundacional *stricto sensu*, la cuantía que se llega a cobrar por los servicios prestados no cubre su coste o como máximo llega al mismo. *En tales casos —concluirá— no nos encontraremos ante auténticas explotaciones empresariales puesto que falta el ánimo de obtener una ganancia*»³¹⁰, añadiendo más adelante: «una fundación estará ejerciendo una actividad empresarial (...) *a partir del momento en el que exija a sus beneficiarios una cuantía superior al coste del bien entregado o del servicio realizado, es decir, desde el momento en el que obtenga por sus contraprestaciones unos excedentes o beneficios económicos*»³¹¹. Dicho en otros términos, la intención de obtener un excedente, aunque no se persiga su reparto entre sus miembros, gestores o fundadores, sería para dicho autor un requisito del concepto de actividad o explotación económica.

Análogo criterio mantiene también REBOLLO ALVAREZ-AMANDI³¹². Para dicho autor, la actividad económica vendría determinada por el «principio de economicidad» y por la finalidad de obtener un lucro. Sin embargo, ésta última, en su opinión, no constituye una característica necesaria o intrínseca a dicho concepto, como si lo es, en cambio, la pretensión de obtener del mercado los recursos para continuar la actividad, que sería una exigencia objetiva, al margen de la finalidad lucrativa o altruista perseguida por la entidad. Ahora bien, conviene precisar, por un lado, que también para este autor el lucro del que cabe prescindir es solo el lucro «subjetivo». Y, por otro, que la *economicidad* a que se refiere implica inexcusablemente, en su criterio, la exigencia de ser competitivos: «el mercado —explicará— impone a los que acuden a él, con su oferta de bienes y servicios, ser competitivos, organizarse de modo que sea posible acceder a él y *obtener de él recursos para continuar la actividad*, y esto es una exigencia objetiva, al margen de la finalidad perseguida y, por tanto, compatible con ella». Lo que, en mi sentir, no significa otra cosa que la necesidad de que la organización de los factores se produzca con la lógica concurrencial y maximizadora propia del mercado, la cual, si bien no exige la persecución de un lucro *para su reparto*, como acaece con las empresas de tipo capitalista, no permite prescindir de la intención de obtener una ganancia o excedente, ya sea por la vía del mayor ingreso o del menor gasto, mediante su concurrencia en el mercado.

³⁰⁹ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, op. cit., pp. 244 y 265.

³¹⁰ *Ibidem*, p. 244. La cursiva es mía.

³¹¹ *Ibid.*, p. 265. La cursiva es mía.

³¹² REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, Alejandro, «Hecho imponible y exención en el impuesto sobre sociedades de las entidades no lucrativas». *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 1999 abr., núm. 193, pp. 60-61.

Del mismo modo, se pronuncia GARCÍA-FRESNEDA³¹³, quien no obstante a señalar «que el ánimo de lucro debería ser indiferente a la hora de calificar una actividad productiva como empresarial o no empresarial, puesto que la nota determinante, en este caso, es que se presten los servicios para la venta, esto es, a través de una contraprestación, careciendo de significación cuál sea la finalidad, lucrativa o no, de dicha actividad», concluye, sin embargo, definiendo la empresa como «aquella unidad de producción que gestiona capital y trabajo y que, de modo habitual, produce y vende *con la finalidad de obtener ganancias*»³¹⁴. De lo que no cabe sino colegir que para dicho autor el ánimo de lucro, al menos, en sentido objetivo, tiene un papel determinante a la hora de delimitar dicho concepto³¹⁵, por lo que no se aparta de las opiniones antes expuestas.

En distinto sentido, en cambio, se manifestaría ARIAS ABELLÁN³¹⁶ al analizar la tributación de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades bajo la vigencia de la anterior Ley 61/1978. En efecto, aunque adscrita a la línea interpretativa de quienes mantienen que la alusión a la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios está haciendo referencia a la intervención en el mercado, entendiendo que el concepto fiscal de actividad o explotación económica coincide con el de empresa³¹⁷, lo cierto es que mantendrá a continuación, no ya que el ánimo de lucro en sentido subjetivo no es preciso³¹⁸, sino que tampoco lo es en sentido objetivo: «*no puede confundirse la realización de actividades económicas en los términos queridos por el legislador tributario con la necesidad de onerosidad de las prestaciones. El concepto de actividad económica no exige como requisito fundamental y*

³¹³ GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco, «Reflexiones sobre el concepto de actividad empresarial en el ámbito impositivo», *op. cit.*, p. 53.

³¹⁴ *Ibidem*, p. 53.

³¹⁵ «[R]esulta evidente —dirá— que las empresas no tienen por *único* objetivo el de obtener ganancias. Sin embargo, pensamos que la obtención de ganancias es la *principal finalidad* de toda empresa». *Ibidem*, pp. 40-43. La cursiva es mía.

³¹⁶ ARIAS ABELLAN, M^a Dolores, *Las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995.

³¹⁷ Así, sostendrá la autora que «aunque en la norma fiscal no se exprese y contenga el término empresa sino que por el contrario se hable indistintamente de explotación económica y de actividad económica, lo cierto es que cuando estos términos [...] se definen [...] la citada definición contiene los caracteres que concretan el concepto de empresa» (*Ibidem*, p. 41), añadiendo más adelante: «La ordenación por cuenta propia de una serie de medios personales y materiales *con la finalidad de participar en el mercado* se convierte, así, en el elemento fundamental que permite distinguir a las actividades económicas y en consecuencia, que permite, también, delimitar los posibles rendimientos que de ellas se derivan» (Id., p. 42).

³¹⁸ A este respecto señalará con toda claridad que «[...] en el concepto de actividad económica propuesto está ajena la idea de ánimo de lucro, como elemento definitorio y caracterizador del mismo, de forma que en puridad puede defenderse la realización de una actividad empresarial o una actividad económica sin que necesariamente se persiga como finalidad primera la obtención de un lucro, lo cual, no quiere decir que no se obtenga y ello al margen de cuál sea el destino de ese lucro...». (*Ibid.*, p. 41).

configurador la obtención de una ganancia aunque la idea de mercado lleve aparejada la de trueque y contraprestación [...] puede mantenerse la existencia de actividades económicas cuyos bienes y servicios se prestan gratuitamente o con una contraprestación equivalente al coste, sin que esta última posibilidad anule la existencia de actividad económica»³¹⁹.

La misma tesis mantendrían también GIMÉNEZ REYNA y ZURDO RUIZ-AYÚCAR³²⁰ bajo la vigencia de la anterior Ley 30/1994, quienes, sin perjuicio de manifestarse partidarios de la exención de los rendimientos derivados del ejercicio de sus actividades estatutarias y de anotar que la jurisprudencia se decantaba por considerar que las actividades coincidentes con el objeto o finalidad específica de una ESFL no constituyen explotación económica, aunque las prestaciones no se realizaran a título gratuito³²¹, señalaban, sin embargo, a la vista del tenor literal del art. 5.2, pfo. 3, de la LIS-78, que para entender que unos rendimientos derivan de una *explotación económica* basta con que procedan de uno de los factores de producción o de ambos, en virtud de una actuación por cuenta propia que termine con una presencia en el mercado, *resultando indiferente que las prestaciones de bienes o servicios se hagan de forma gratuita o remunerada*³²².

Y la misma conclusión alcanzaba igualmente ARIAS VELASCO en relación al antiguo art. 5.2 L61/78 (antecedente del actual art. 110 LIS-2014), destacando con su particular desenfado la amplitud con que aparecía descrito dicho concepto: «[e]ste texto barroquísimo y redundante quiere decir, más o menos, que cualquier actividad generadora de ingresos *per se* —es decir, no procedentes de donativos, subvenciones o aportaciones gratuitas— es una explotación económica. Son explotaciones económicas las actividades de las fundaciones hospitalarias, docentes, las de un museo, las de un teatro, la edición de libros, etc. Como actividad generadora de ingresos que no sea una explotación económica» —dirá en tono humorístico— «sólo se nos ocurre la

³¹⁹ Idea en la que vuelve a insistir a pie de página: «[...] En contra de la propuesta que se realiza, GOTA LOSADA incluye entre las actividades empresariales cuyas rentas están sujetas y no exentas las fundacionales en las que no exista la gratuidad en las prestaciones, con lo cual convierte a esta última en elemento esencial de actividad sin fin de lucro... En nuestra opinión, *la actividad económica no exige, ya lo hemos dicho, onerosidad, sino la ordenación por cuenta propia de los medios de producción*». *Ibidem*, p. 46, nota 53.

³²⁰ GIMÉNEZ REYNA, E. y ZURDO RUIZ-AYUCAR, I.: «Artículo 48», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, tomo I, pp. 436-437.

³²¹ En concreto, se referirían a la SAN de 21 de noviembre de 1987, a la del TS de 9 de julio de 1990 (confirmatoria de la anterior), y a la SAN de 20 de septiembre de 1994.

³²² GIMÉNEZ REYNA, E. y ZURDO RUIZ-AYUCAR, I., *op. cit.*, p. 436.

pregaria (sic)³²³ ferviente seguida de una lluvia de billetes de banco desde el cielo»³²⁴.

A mi juicio, teniendo en cuenta, como ya se dijo, que el mercado es sólo una forma de provisión de bienes y servicios —sin duda, la más importante, pero no la única—, y que, como vimos, gratuidad y onerosidad, a pesar de ser conceptos, en principio, antagónicos, poseen cierta permeabilidad, de forma que no cabe excluir su combinación en un mismo negocio, no creo que todo intercambio deba considerarse necesariamente como transacción de mercado, incluso, aunque medie un «precio»³²⁵. El que una entidad sin fin de lucro obtenga cierta contraprestación por los bienes y servicios que proporciona, aunque lo haga con habitualidad y ordenando factores de producción, no transforma, sin más, a la actividad de que se trate en una actividad de *mercado* —actividad económica, según nuestro criterio, lo será en todo caso— ni ese solo hecho la convierte, desde luego, en una entidad lucrativa. Ahora bien, **eso no significa que dicha actividad no constituya una explotación económica a efectos fiscales**. Como a continuación se verá, el concepto de «actividad o explotación económica» que, a mi juicio, adopta el Derecho tributario, por las razones que luego se expondrán, es más amplio que el de actividad de mercado, en los términos que más atrás esbozamos.

Pero llegados a este punto, y antes de cualquier consideración sobre el particular, convendrá reiterar una advertencia, que ya realizamos anteriormente y sobre la que resulta necesario insistir ahora para no inducir a una estéril confusión terminológica.

Como vimos en el epígrafe anterior, en sentido estricto, el *concepto de mercado* alude fundamentalmente al sistema o mecanismo que permite el intercambio monetario de bienes y servicios entre oferentes y demandantes, en el que las ideas de competencia y de maximización de la utilidad son consustanciales al mismo. Por otra parte, como se recordará, habíamos distinguido entre «*actividad económica*» —más exactamente nos referíamos en concreto a las actividades que comportaban intervenir en el «proceso productivo»³²⁶— y «*actividad lucrativa o de mercado*». Así, mientras las primeras suponen participar en el proceso de producción o distribución de

³²³ Por *pregaria*, probablemente por transposición del catalán: «*pregària*».

³²⁴ ARIAS VELASCO, J., *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro* (trad. del catalán por Soledad Arias Boo), Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 34.

³²⁵ En este sentido, resulta acertada la apreciación de PEDREIRA MENÉNDEZ (*Las actividades empresariales de las fundaciones*, *op. cit.*, pp. 244 y 265) cuando se refiere a la necesidad de que la cuantía exigida a sus beneficiarios sea superior al coste de los bienes o servicios que se les facilita.

³²⁶ Recordemos que, como señalara certeramente en este punto GARCÍA-FRESNEDA, el concepto de *actividad económica*, en rigor, es más amplio, pues comprende no sólo las actividades de producción y/o distribución —que son las que ahora nos interesan—, sino también las actividades consuntivas (vid. GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco, «Reflexiones sobre el concepto de actividad empresarial en el ámbito impositivo», *op. cit.*, pp. 50-51).

bienes y servicios sin que esa participación implique necesariamente su intervención en el mercado ni suponga forzosamente que se dirijan a la consecución de un beneficio, en el caso de las «actividades de mercado» (que no son sino una modalidad de las anteriores), aun no exigiendo, según admite hoy la mayoría de la doctrina, la búsqueda de un lucro *subjetivo* para su calificación como tales, si estimábamos preciso, cuando menos, la intención de obtener una ganancia (lucro *objetivo*), sea por la vía del mayor ingreso o del menor gasto, aunque dicho propósito pudiera conciliarse —la posibilidad real de su acomodo ya es otra cuestión— con otros fines distintos del puramente crematístico.

Pues bien, nótese que en este último caso, en el que nosotros utilizamos la expresión «*actividad lucrativa o de mercado*», otros autores prefieren hablar de «*actividad empresarial*» (no ahora, como es evidente, en el sentido de conjuntar capital y trabajo por oposición a las actividades profesionales y artísticas en que predomina este último factor —y, más concretamente, las cualidades personales de quien las realiza—, sino en el de *ejercicio de la libertad económica a que se refiere el art. 38 CE*), entendiéndola como la guiada por la intención de obtener un excedente o beneficio, con independencia de que se pretenda o no su reparto. En suma, aun prescindiendo del *lucro subjetivo* y asumiendo implícitamente una noción amplia de mercado que permita conciliar el propósito de obtener una ganancia con la consecución de otros fines ajenos al puramente lucrativo, proponen un concepto de «*actividad empresarial*», en el que destacan su aspecto «*concurrential*» y la «*economicidad*» de su gestión, estimando que dicha noción se corresponde con el concepto de «*explotación económica*» que se maneja en el ámbito fiscal.

Aún próxima a nuestra interpretación, no compartimos plenamente la exégesis anterior. Con carácter general, convenimos en que el concepto de «*actividad o explotación económica*» puede identificarse con el de actividad empresarial o, si se prefiere, con la idea de empresa en sentido dinámico, pero, en mi opinión, aunque no se corresponda exactamente con la noción que se deduce del Derecho mercantil (la cual, en buena medida, responde a razones específicas de dicho sector del Ordenamiento y, por tanto, no habría de ser necesariamente asumida por el Derecho tributario, que parte a su vez de sus propios planteamientos), dichas expresiones adquieren un específico sentido en el ámbito de nuestra disciplina: aluden a una realidad más amplia que la que se contempla en el Derecho mercantil, donde, como vimos, aparecen referidas al mercado. Esto es, a mi juicio, desde el punto de vista tributario, *intervenir en la producción/distribución de bienes y servicios* significa exactamente eso: *participar en el proceso productivo*, sin que se requiera el «añadido doctrinal» —porque la norma fiscal no lo menciona— de un específico ánimo especulativo (el afán de lucro), ni la concurrencia competitiva en el mercado, o su ejercicio con la racionalidad optimizadora y formal propia del mismo; elementos que califican sólo un concreto tipo de explotación o empresa: las que desenvuelven su actividad en el mercado (salvo, obvio es, en el caso de aquellos tributos que hayan ceñido su presupuesto a este último tipo de actividades).

Dicho de otro modo, en mi sentir, ni cabe ignorar la existencia de otras *actividades productivas* que no se ejercen *en y para* el mercado (pensemos, por ejemplo, en una fundación que preste sus servicios a cambio de una contraprestación *que no supere su coste*, careciendo, por tanto, de aptitud para generar un beneficio), ni cabe identificar toda actividad de producción o distribución de bienes y servicios —aunque suponga la ordenación por cuenta propia de factores productivos y no se realice de forma gratuita—, con las que tienen lugar en el mercado, en cuanto estas últimas se encuentran sujetas a una determinada *racionalidad* que, aunque llegue a conciliarse con otros fines, no puede encontrarse completamente ausente. A no ser, claro está, que hubiera de aceptarse un concepto de mercado —y éste es, no obstante, el criterio que parece imponerse— que, a fuer de su estiramiento, englobara cualesquiera manifestaciones económicas, se plieguen o no a las leyes que lo rigen. De esta forma, ciertamente, cabría mantener la tesis más extendida que patrocina una interpretación del concepto de actividad o explotación económica en sintonía con la idea de intervención en el mercado, aunque, a mi juicio, ello sería a costa de ampliar desmesuradamente dicha última noción, que abarcaría así, desde la transacción financiera de una compañía mercantil multinacional, hasta el servicio de restauración prestado en el comedor de la «sopa boba» de una Congregación religiosa, el cual, acaso, podría reputarse como actividad económica —así lo entendió el Ministerio de Hacienda respecto del IAE³²⁷—, pero no, en mi sentir, como una actividad de mercado. Así pues, fuera de dicha consideración, ha de estimarse que tales actividades, en defecto de una específica previsión legal en contrario, habrían de tener cabida en el *concepto fiscal de explotación económica* aunque no constituyan actividad empresarial *en términos mercantiles*. En todo caso, adviértase que si no se acepta esta idea y, contrariamente, se estimase que dichas actividades han de considerarse de «mercado», adoptando un concepto amplio de éste, habríamos de convenir entonces, con mayor motivo, en su inclusión dentro del concepto fiscal de explotación económica.

Repárese, por otra parte, que cuando menciono la existencia de otras unidades económicas productivas que no actúan en el mercado, no me estoy refiriendo a las entidades de la denominada «economía social» (mutuas, cooperativas), porque dichas entidades, en muchos casos, sí participan en el mismo y se someten a las leyes de la oferta y la demanda³²⁸. Como ya expusimos, la característica diferencial de dichas entidades respecto de la

³²⁷ Contestación de la DGCHT a la consulta núm. 4, de 7 de diciembre de 1990.

³²⁸ Señalaba a este respecto CALVO ORTEGA, que la economía social es «una *actividad empresarial* que realiza un interés general llevada a cabo por determinadas entidades con limitaciones en la obtención de lucro», subrayando que, en tanto que «actividad empresarial y, como tal, dirigida a la producción de bienes y servicios *para el mercado* mediante la combinación de factores de producción», quedan fuera de su ámbito «*todas las actividades altruistas no sometidas a las reglas del mercado*, las transferencias de financiación a personas o entidades a título gratuito y todas aquellas acciones que terminen en un fenómeno de autoconsumo». CALVO ORTEGA, R.: «Concepto y entidades de Economía Social», en AAVV., *Anuario Iberoamericano de Economía Social*, Fundación Iberoamericana de Economía Social (FUNDIBES), Madrid, 2009, p. 35 (la cursiva es mía).

empresa en sentido tradicional radica, por un lado, en que *junto a* la obtención de una ganancia, se sitúan otros objetivos sociales, medioambientales, educativos, etc., que redundan en beneficio no sólo de sus miembros o fundadores sino también de la comunidad donde desarrollan sus actividades; y, sobre todo, porque sus decisiones no se adoptan en función de los derechos de propiedad sobre la empresa, como acaece en las organizaciones de tipo capitalista, en la que es la participación en el capital, y no la persona en cuanto tal, la que rige los destinos empresariales, sino en función de ciertos valores que se imponen, no desde la ética —o desde la pura estrategia maximizadora—, sino desde su propio estatuto jurídico. Pero, desde luego, ello no significa, ni su renuncia plena a la obtención de un beneficio, aunque éste pueda experimentar ciertas limitaciones en razón de sus otros objetivos, ni tampoco a su distribución, aunque sea en sentido amplio, bajo la fórmula de proporcionar a sus miembros el disfrute de determinadas ventajas patrimoniales o evitarles determinadas pérdidas.

En definitiva, desde mi punto de vista, el concepto de «actividad o explotación económica» no se correspondería, con carácter general, en el ámbito de nuestra disciplina, con la noción de empresa en sentido mercantil, ni con la de actividad lucrativa o de mercado, sino, más genéricamente, con la idea de «unidad productiva», *i.e.*, con aquella organización en la que se combinan factores de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y/o distribución de bienes y servicios, se persiga o no la obtención de una ganancia, e incluso con independencia de que vayan destinados a terceros, desde el momento en que el consumo puede producirse por los propios miembros o componentes de dicha unidad económica permitiendo que disfruten de los bienes y servicios producidos por la misma en condiciones más ventajosas que las del mercado. En otras palabras, como anticipábamos en un inicio, desde el punto de vista tributario, «explotación económica» sería una *forma de organización dirigida a la creación de riqueza a partir de la combinación de los factores productivos*. El carácter «empresarial» de dichas actividades a lo que haría, pues, referencia es a la *organización por cuenta propia de dichos factores*. Por eso, cuando falta esa «organización», como ocurre en ciertas comunidades de bienes «estáticas»³²⁹ o en el caso del mero arrendamiento, no estaremos en presencia de una actividad «empresarial». Pero ni el lucro, objetivo o subjetivo, ni la intervención en el mercado —no en vano ausentes en la definición contenida en las normas reguladoras de los aludidos impuestos— resultan indispensables para tal calificación, caracterizando sólo a un tipo concreto de explotación económica: la empresa lucrativa, cuyo arquetipo sería la empresa capitalista.

Nótese, por otra parte, que tanto las empresas de mercado como las unidades productivas que puedan actuar fuera del mismo, en cuanto creadoras

³²⁹ Por todas, vid., STS de 14 de octubre de 1985, RJ 1985\4555 (la sentencia puede localizarse también en *Impuestos*, tomo 1986-I, pp. 416-418); RTEAC (Voc. 4ª) núm. 00/6054/2001, de 22/05/2002; RTEAC (Voc. 5ª) núm. 00/3985/2003, de 12/05/2004; RTEAC (Voc. 5ª) núm. 00/3688/2008, de 14/04/2009.

de riqueza, ponen de relieve una capacidad económica tanto cuando sus bienes y servicios se destinan al mercado con el propósito de obtener una ganancia partible (sería el caso de la tradicional sociedad capitalista que persigue con el ejercicio de su actividad optimizar la inversión de sus accionistas) como cuando son consumidas por el propio titular o sus miembros o componentes (pensemos en una mutua o una cooperativa de consumo), o cuando son transferidas a un tercero sin propósito lucrativo alguno, sea gratuitamente o a precio de coste (v.gr., la actividad propia de una fundación). No se trata, pues, de hacer tributar la mera organización de factores productivos, sino de que la riqueza creada mediante la ordenación de dichos factores quede afecta al levantamiento de las cargas públicas, sin perjuicio de su exoneración cuando se aplique a los fines de interés general señalados por el legislador. Cuestión distinta es que cuando los bienes y servicios no van destinados al mercado, sino a consumirse por quienes los producen, o por terceros pero de forma gratuita o por un importe inferior al de mercado (o incluso al de coste), surja el problema de valorar dicha riqueza o, incluso, se planteen problemas de calificación de la actividad, como acaece en el IVA, debido a que la normativa reguladora de dicho tributo está pensando —aquí sí— en intercambios *monetarios* producidos en el *mercado* (o más precisamente, parte de una concepción en la que lo económico tiende a identificarse con el mercado, de manera tal que la lógica del impuesto se quiebra cuando se trata de organizaciones sin fin de lucro, ya que sólo concibe los papeles de empresario y de consumidor³³⁰).

Varias son las razones de la adopción por el Derecho tributario de este amplio concepto de explotación económica. Unas, consecuencia de la propia evolución de la realidad socio-económica y de las concepciones sobre la misma, que han hecho transitar la noción de empresa desde la idea de organización presidida por el afán de lucro, en sentido subjetivo, a un entendimiento de ésta más acorde con la intervención en el mercado de diferentes unidades productivas que no pretenden la búsqueda de una ganancia partible. Otras, derivadas de la propia idiosincrasia del Derecho tributario que, ya sea por imperativos de eficiencia en la gestión, de evitar el fraude y la elusión fiscal o, sencillamente, de que no queden sin gravar determinadas manifestaciones de capacidad económica, han conducido, a la postre, a la adopción de un concepto amplio en el que se identifica actividad o explotación económica con la mera participación en el proceso productivo.

En efecto, como venimos exponiendo, en nuestro Derecho tributario, al igual que en otros sectores del Ordenamiento, se encuentra implícita una visión en la que el mercado se concibe como lugar de intercambio monetario de bienes y servicios en el que los distintos agentes intervendrían con el propósito de maximizar su utilidad. En esta visión, el paradigma de empresa es la empresa capitalista, que concurriría en el mercado con el fin de obtener un

³³⁰ Cfr., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y BOKOBO MOICHE, S.: «Las Organizaciones No Gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor añadido», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. núm. 30/07, pág. 7.

beneficio susceptible de ser repartido entre sus propietarios, o directamente patrimonializado por su titular en el caso de la empresa individual. Dicho beneficio o resultado económico, fruto de la diferencia entre los ingresos obtenidos y los gastos necesarios para su obtención, constituiría un índice de capacidad económica, una riqueza disponible susceptible de someterse a gravamen, que, en la medida que los intercambios son monetarios, proporciona de forma relativamente sencilla (máxime en la medida en que el propio titular de la empresa tiene también interés en dimensionar dicho beneficio) la base de los tributos de gravamen la renta o, en el caso de los impuestos reales o de producto, como el IAE, permite establecer, por referencia al sector de actividad a que corresponden, el beneficio medio o presunto. Y éste ha sido el esquema a que se ha venido plegando nuestro Derecho tributario. Un esquema en el que la «riqueza» derivada de la producción/distribución de bienes y servicios se concebía en términos de ganancia pecuniaria (más aún, en términos de «beneficio contable», sin perjuicio de determinados ajustes para alinear esa magnitud con las exigencias del Derecho tributario).

El problema surge cuando, sin abandonar dicho planteamiento, se admite, por un lado, un concepto amplio de mercado, según el cual sus agentes no precisarían concurrir guiados por el afán de lucro (ni subjetivo, ni meramente objetivo). Y, sobre todo, por otro, cuando, sea para evitar prácticas elusivas, sea por la dificultad de apreciar en ciertos casos el propósito lucrativo perseguido con el ejercicio de una actividad (v.gr., cuando hay un intercambio oneroso, pero la contrapartida es inferior al precio normal de mercado), o por el simple designio de facilitar la gestión, censando toda actividad económica, sea o no de mercado (advirtase que, sin necesidad de indagar en el ejercicio de la misma, la actividad tendrá ese carácter en la generalidad de los casos, y para los supuestos en que no sea así, las exenciones o bonificaciones cubren tal eventualidad con un menor coste administrativo), se termina alargando todavía más el concepto, al punto de abarcar cualesquiera intervención en el proceso de producción o distribución de bienes, pero trasladando aquel inicial esquema a entidades que ya no responden a su lógica. En tanto en cuanto éstas no eran sino un simple fenómeno residual y sus actividades quedaban ceñidas al ámbito de la beneficencia o a sectores socioeconómicos muy específicos en los que el mercado no había entrado, los problemas podían solventarse mediante la articulación de supuestos de no sujeción o, más frecuentemente, de exención total o parcial³³¹. Pero, a partir del momento en que se diversifican y amplían los fines y actividades a que las ESFL se dedican, desde el instante en que se extiende el círculo de sus beneficiarios abarcando a colectivos que no carecen de recursos, contribuyendo —no necesariamente con criterios de mercado— a sufragar total o parcialmente el coste de los bienes y servicios que reciben (con el consiguiente problema de calificar dicha contribución como «precio») y, a su vez, las entidades de mercado concurren con las no lucrativas en el suministro de las mismas prestaciones, e incluso llegan a ser objeto de

³³¹ Ésta es, como ya expusimos (vid. *supra*, p. 157), la tesis que, entre otros, mantiene GARCÍA LUIS para explicar por qué en el IAE quedan gravadas todas las actividades económicas, ya sean realizadas con ánimo de lucro o sin él, incluso las gratuitas.

determinadas obligaciones a fin de garantizar su procura en atención al interés general (cargas de servicio universal), se hace evidente que la mera previsión de exenciones subjetivas, basadas en la forma jurídica de la entidad, deviene inadecuada.

El problema es incluso más profundo y afecta a la propia noción de renta o riqueza gravada³³².

Repárese en que las ESFL organizan factores productivos, que no obtienen —o no obtienen sólo— del mercado de factores, sino gracias al altruismo de fundadores, donantes y voluntarios que aportan capital y/o trabajo, y que son transformados por las mismas en bienes y servicios que ponen a disposición, igualmente con espíritu altruista, de colectividades genéricas de sujetos, en muchos casos gratuita o cuasigratuitamente. Ello supone que ni los «inputs» ni los «outputs» de su actividad tienen por qué guardar relación con los de las entidades de mercado, ni, por consiguiente, el *beneficio* (el saldo entre el coste de los factores empleados y los ingresos obtenidos en su ejercicio), ni la *eficiencia* (la relación entre unos y otros) pueden ser medidos de la misma forma, si es que los propios conceptos de eficiencia y beneficio, tal como resultan formulados para las entidades lucrativas, resultan válidos para las entidades sin fin de lucro. Ahora bien, esto no significa que no exista una capacidad económica: la transformación de esos factores en bienes y servicios supone, sin duda, la creación de una riqueza. Ciertamente, en el caso de las ESFL, ésta no va a ser patrimonializada por quienes crean o componen la entidad (en este sentido, no hay lucro subjetivo), e incluso cabe que ni siquiera haya llegado a estar monetizada, pero ello no supone que dicha riqueza no se haya producido, que no sea imputable a su titular (sin perjuicio de su destinación por éste a fines de interés general), o que no haya existido un proceso de transformación (actividad económica) y una organización (empresa) dirigida a su creación.

En definitiva, por concluir ya con esta primera aproximación, porque más adelante aún tendremos de abundar en ello al analizar el requisito establecido en el art. 3.º de la Ley 49/2002, podemos sintetizar en dos las posiciones sobre el concepto fiscal de actividad o explotación económica:

A) Si el concepto fiscal de «explotación económica» se identifica con el de actividad lucrativa (o, dicho de otro modo, si por «*intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios*» se entiende «*participar en el mercado*», buscar la obtención de un beneficio, aunque no se pretenda su reparto sino su empleo en fines altruistas), cabría concluir, respecto de las ESFL, que aquellas actividades propias de sus fines que supongan ordenar factores productivos, pero mediante las que no se busque obtener una ganancia (aunque eventualmente se obtenga), no serían «explotación económica», incluso —

³³² Es precisamente desde esa perspectiva, desde la que HERRERA MOLINA, M.A., (*La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades, op. cit., passim*) formulara su crítica respecto de la sujeción de las fundaciones al IS.

cabría llegar a decir— aunque se exigiere un precio. Aunque, a este último respecto, conviene matizar que el precio de que hablaríamos no sería un precio especulativo, fijado según las condiciones de la oferta y la demanda, sino que se habría establecido de forma que no exceda del coste de los factores empleados, esto es, al modo de una tasa («sin margen comercial de ninguna clase», como decía el viejo RFCEP-72), ya que, de otra manera, si se fijara por encima del coste previsible, supondría realmente la búsqueda de un beneficio (aunque éste pudiera ser menor que el de las entidades de mercado), y, en consecuencia, entraría dentro del concepto de explotación económica o sería asimilable a la misma³³³. Naturalmente, pese a las previsiones, puede ocurrir que circunstancialmente se produzca un superávit, pero ello carecería de relieve en orden a la calificación de dicha actividad, en tanto en cuanto la organización de los factores no se dirige a su obtención, ni su ejercicio se pliega a las leyes del mercado.

Desde esta interpretación, los rendimientos derivados de las explotaciones económicas (*i.e.*, según esta exégesis, los rendimientos que sí deriven de las «actividades de mercado») que las ESFL pudieran desarrollar en cumplimiento de sus fines —si es que ello resultase posible, cuestión a la que luego nos referiremos— estarían exentos del IS si la entidad estuviere acogida al régimen de la Ley 49/2002 y coincidieran con las relacionadas en la lista del art. 7 de dicha Ley. En otro caso, tanto si la ESFL no está acogida a dicho régimen, como si, estándolo, no son explotaciones de las incluidas en el aludido art. 7, dichos rendimientos quedarían gravados.

Distintamente, los ingresos que eventualmente pudieran obtener con motivo de la realización, en cumplimiento de sus fines, de actividades de «no mercado», *al no reputarse como explotación económica* quedarían exentas, según el art. 110 LIS-2014, en lo que se refiere a las acogidas al régimen de las entidades parcialmente exentas del IS.

B) Si, por el contrario, se maneja un concepto amplio de actividad o explotación económica coincidente con la idea de participación en el proceso de producción o distribución de bienes y servicios, pero sin requerir que la ordenación de los factores se dirija a la obtención de una ganancia, ni se interpreta, por tanto, como intervención en el mercado (que de esta forma sólo calificaría un concreto tipo de explotaciones económicas: las dirigidas a la obtención de un beneficio), entonces el resultado es que la producción/distribución de bienes y servicios llevada a cabo por una ESFL en cumplimiento de sus fines supondría el ejercicio de una explotación económica, tanto si se exige un precio igual o superior al de mercado³³⁴ como si éste es

³³³ En este sentido, como expusimos (vid, infra, p. 160), PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, op. cit., pp. 244 y 265.

³³⁴ Con la alusión a un precio por encima del de mercado, nos estamos refiriendo al denominado «comercio justo». Vid., SOCÍAS SALVÁ, Antonio y DOBLAS, Natividad: «El comercio justo: implicaciones económicas y solidarias», CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 51, abril 2005, pp. 7-24; y SOCÍAS SALVÁ, Antoni y HORRACH ROSSELLÓ,

inferior o incluso no alcanza a cubrir el coste de producción. Efectivamente, suprimido como requisito del concepto la intención de obtener una ganancia (aunque, insisto, no se pretendiera su reparto) y eliminada, asimismo, como exigencia ineluctable para tal calificación, la idea de intervención en el mercado, ello nos conduce a que la referencia a *la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios*, se interprete en sus términos literales: como simple participación en el «proceso productivo». A igual solución se llega, si lo que se maneja es una noción amplia de mercado, en la que toda participación en el proceso productivo se reputa intervención en el mismo.

Evidentemente, esta interpretación acarrea también sus consecuencias en el ámbito aplicativo de las distintas figuras tributarias. En el caso de las entidades no acogidas al régimen de la Ley 49/2002, el ejercicio de cualesquiera actividades que supongan la ordenación de factores productivos, aunque ni se plieguen al mercado ni se dirijan a la obtención de un beneficio, quedarían sujetas y no exentas del IS, se realicen o no en cumplimiento de sus fines de interés general³³⁵. Por su parte, en el caso de las ESFL que hubieran optado por el régimen de la Ley 49/2002, dichas explotaciones quedarían exentas, conforme a su art. 6.4º, siempre que se realizasen en cumplimiento de sus fines y se encontrasen dentro de la lista del art. 7 de dicha misma Ley.

Cuestión distinta sería entonces preguntarnos, no ya si las ESFL pueden ejercer actividades económicas en cumplimiento de sus fines —que, dada la amplitud que según esta tesis alcanzaría el concepto de actividad o explotación económica, parecería claro que sí—, sino si cierto tipo de explotaciones económicas —las que implican participar en el mercado— resultan compatibles con sus fines; a saber, si es suficiente con que los beneficios se reinviertan en su cumplimiento o si, distintamente, el modo en que éstos se obtienen —la racionalidad que se aplica en su consecución— resulta también esencial. Lo que nos lleva ya a otro debate, que, habitualmente, suele entremezclarse con el anterior, porque no es infrecuente que los partidarios de que las ESFL puedan intervenir en el mercado sin otro límite que la interdicción del reparto de

Patricia: «La normativa contable aplicable a las entidades de comercio justo. Una propuesta de mejora», CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 67, abril, 2010, pp. 213-242.

³³⁵ Debe anotarse que en el régimen de las entidades parcialmente exentas se produce, en todo caso, cierta contradicción, pues, mientras que, por un lado, niega la exención de los rendimientos derivados de las «explotaciones económicas», por otro, al referirse a los gastos fiscalmente deducibles, dispone que «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», lo que, como señala BLÁZQUEZ LIDOY, A. («El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de lucro», *op. cit.*, p. 889), resulta paradójico: hablar de «*explotaciones económicas no exentas*» da a entender que existen *explotaciones económicas que puedan estar exentas*, cuando lo cierto es que, sea cual sea el criterio que se adopte sobre el alcance de dicho concepto, si se llega finalmente a la conclusión de que el ejercicio de una determinada actividad constituye una «explotación económica», entonces los rendimientos derivados de la misma no estarán exentos en el régimen de las entidades parcialmente exentas. Otra cosa es el régimen de la Ley 49/2002, en el que —aquí sí— ciertas explotaciones económicas van a eximirse (las del art. 7), pero no es ese el criterio del art. 121 TRLIS (hoy, 110 LIS-2014).

beneficios, apelen, como prueba y confirmación de su admisibilidad por nuestro Ordenamiento, al amplio concepto que, por razones distintas, se consagra en ciertas normas fiscales. Sin embargo, a nuestro juicio, como seguidamente veremos en el siguiente apartado, el concepto de explotación económica que se maneja con carácter general en el ámbito tributario y el que deriva del régimen jurídico de las entidades llamadas a poder disfrutar del régimen fiscal que nos ocupa, (particularmente, las fundaciones), no pueden ser identificados sin más.

4.4.3 El distinto concepto de actividad o explotación económica en la Ley 49/2002 y en la Ley 50/2002

Retomando la reflexión que efectuábamos en anteriores epígrafes, hemos de volver ahora a la diferenciación entre, por un lado, las actividades o **explotaciones instrumentales**, de carácter puramente dotacional; y, por otro, las actividades o **explotaciones propias** de su finalidad estatutaria, mediante cuyo ejercicio tiene lugar la realización directa de sus fines. Tanto de unas, como de otras, pueden derivar rendimientos; esto es, en ambos casos es posible que se obtenga cierta contraprestación por los bienes y servicios que con ellas se proporcionen. Pero más allá de ahí —y es importante subrayarlo— sus diferencias serán notorias. Damos por descontado, como es evidente, que tanto en uno como en otro supuesto, la intención de obtener un lucro *para su ulterior reparto* queda por entero fuera del ámbito de estas entidades para entrar en el terreno que corresponde *normalmente* a otra distinta tipología: las sociedades³³⁶. Pero, sigamos.

Si la razón última de estas entidades consiste en el cumplimiento de los fines de interés general para los que fueron concebidas, parece evidente, como expusimos, que el propósito de obtener un beneficio y las actividades desplegadas con ese único objeto sólo cabrían, en su caso, con un *carácter medial y accesorio*. Como acertadamente señala MARTÍN DÉGANO³³⁷, cualquier entidad, sea o no lucrativa, no puede tener como actividad principal más que aquella para la que expresamente se ha constituido. Podrá discutirse la forma en que se concreta la prohibición: si es preferible una fórmula abierta e indeterminada, como la del art. 42.2 de la derogada Ley 30/1994, o una fórmula porcentual, como la del art. 3.3º de la actual Ley 49/2002, pero, con independencia de las críticas o alabanzas que pueda suscitar uno y otro sistema, es evidente que no podrán dedicarse de *modo principal* al ejercicio de

³³⁶ Sobre los distintos aspectos del concepto de «ánimo de lucro» y su progresivo desgaste como criterio delimitador entre sociedades mercantiles, por un lado, y asociaciones y entidades no lucrativas, por otro —especialmente a nivel doctrinal, pues la legislación y la jurisprudencia siguen otorgándole un papel predominante en dicha distinción—, ya nos hemos referido anteriormente en diversos lugares.

³³⁷ MARTÍN DÉGANO, I.: «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y al alcance de la exención de sus explotaciones económicas». *Revista de información fiscal*, núm. 35, 1999, p. 19; y *El Régimen Tributario de las Confesiones...*, op. cit., p.256.

actividades *que no tengan que ver* con los fines para las que fueron constituidas sin que ello desnaturalice su esencia.

Ya hemos señalado más atrás, que mediante el desarrollo de dichas actividades o explotaciones económicas *instrumentales* lo único que se pretende —o, al menos, lo que fundamentalmente se pretende— es la obtención de un beneficio que coadyuve al sostenimiento económico de la entidad y al cumplimiento de sus fines³³⁸. Y debemos volver a insistir también de nuevo, en que el propósito de obtener una ganancia, haciendo abstracción de si es o no objeto de reparto, no puede dejar de desplegar consecuencias: en la organización necesaria para su logro, en las decisiones que marquen su rumbo, y en la forma de desenvolver su actividad. Para que no haya dudas, conviene subrayar que no estamos hablando de si ello comporta un riesgo de «contagio» que termine transformando a la entidad en su conjunto. Nos estamos refiriendo, exclusivamente, al hecho de que la concreta explotación dedicada a obtener dicha ganancia *se organizará en torno a criterios que permitan maximizarla*.

Pues bien, dejando ahora al margen la cuestión de si las formas jurídicas de las entidades destinatarias de este régimen fiscal —básicamente, fundaciones y asociaciones de utilidad pública—, son las más idóneas para el desarrollo de dicho tipo de explotaciones, siquiera sea por las desventajas que respecto de la atracción de capital comporta su estatuto jurídico, lo cierto es que la consecuencia habitual de esa búsqueda del máximo beneficio es que, a pesar de que su actividad pueda ser socialmente beneficiosa, el provecho de las prestaciones en que ésta se traduzca, sólo alcanzará directamente a quienes posean los medios económicos para adquirir los bienes y servicios objeto de dicha actividad, ya que éstos *sólo serán proporcionados en el momento, lugar, modo, cuantía y calidad que procuren la máxima ganancia*, que es el fin perseguido. Ello, ciertamente, carece de relieve en el ámbito de las actividades ajenas, pero no así en las que constituyen sus fines. Lo que nos sitúa frente a la controvertida cuestión de *si las actividades que constituyen su finalidad estatutaria pueden desarrollarse como explotación económica*. O, dicho en otros términos, nos enfrenta a la cuestión de cuál sea el juicio del legislador y, en particular, del legislador tributario, sobre la posibilidad de que una ESFL tenga como objeto principal el desarrollo de una explotación económica lucrativa —y permítasenos subrayar el epíteto: *lucrativa*, porque, como vimos, no es una cuestión en absoluto irrelevante— como forma de llevar a cabo su finalidad estatutaria.

A este respecto, debemos comenzar recordando que el art. 42.2 de la anterior Ley 30/1994 ya disponía que «No se considerarán entidades sin fines lucrativos a los efectos de este Título, *aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles*». La expresión «*actividades*

³³⁸ Vid. *supra*, pp. 103 y ss.

mercantiles» no era, tal vez, muy afortunada³³⁹. Pero su trascendencia va más allá de una cuestión puramente terminológica. El polémico precepto planteaba un grave problema respecto de aquellas entidades cuyo fin estatutario se desarrollaba precisamente mediante el ejercicio de actividades económicas, puesto que si se partía de la identificación entre actividad mercantil y actividad económica, suponía privarlas del disfrute del régimen fiscal³⁴⁰.

Al efecto de soslayar tales inconvenientes, un sector de la doctrina interpretaría que la prohibición del art. 42.2 *afectaba solamente a las actividades económicas desligadas del fin típico de la entidad*. Es decir, a las actividades ajenas³⁴¹. Conforme a esta lectura, la función del art. 42.2 estribaba, pues, en prevenir la aparición de fundaciones cuya principal actividad consistiese en la realización de explotaciones económicas ajenas a sus fines. En otras palabras, para este sector de la doctrina dicho precepto respondía al propósito de «evitar el fraude» que pudiera derivarse de la utilización de esta figura para el ejercicio principal de actividades económicas extrañas al interés general³⁴².

Pero no fue la única interpretación. Otro sector doctrinal consideraría, en cambio, que la prohibición impuesta por dicho art. 42.2 no sólo se dirigía a impedir que la entidad pudiera dedicarse de modo principal a actividades ajenas a sus fines —lo que de todas formas resultaba obvio por sí solo, sin necesidad de que el legislador lo ordenase—, sino que se orientaba a proscribir que las actividades que constituían su objeto o finalidad pudieran desenvolverse bajo el criterio de la maximización del beneficio, aunque éste no fuera objeto de reparto³⁴³.

³³⁹ Baste anotar, como señalara MARTÍN DÉGANO, que interpretada en el sentido del Código de Comercio «se llegaría al absurdo de que las entidades no lucrativas sólo podrían tener como objeto social el desarrollo de actividades profesionales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, forestales y artesanales por entender dicho Código que éstas son las actividades que no tienen carácter mercantil» (MARTÍN DÉGANO, I.: «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones...», *op. cit.*, pp. 21-22; y *El Régimen Tributario de las Confesiones...*, *op. cit.*, p.258).

³⁴⁰ En este sentido, PÉREZ ESCOLAR: «...el art. 42.2 de la Ley 30/1994 establecía que la fundación no tenía la consideración de entidad sin fines lucrativos... cuando ejercitara actividades empresariales “de forma principal”... *con independencia de que su objeto estuviera o no relacionado con los fines fundacionales*», señalando, además, que incluso cuando dichas actividades no se ejercieran de forma principal, quedaban excluidas del régimen fiscal, en lo que al IS se refiere, si no eran desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. (Cfr., PÉREZ ESCOLAR, Marta: *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativa e interés general*, *op. cit.*, pp. 108-109 y 112, 113 y 125. La cursiva es mía).

³⁴¹ Así, GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, *op. cit.*, p. 50-51.

³⁴² Así lo señaló, en sentido crítico, MARTÍN DÉGANO, I.: «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y al alcance de la exención de sus explotaciones económicas», *op. cit.*, pág. 18.

³⁴³ En este sentido, MARTÍN DÉGANO, para quien la limitación impuesta por el art. 24 de la Ley 30/1994 (literalmente coincidente con el actual art. 26 de la Ley 50/2002) al exigir que las contrapartidas recibidas por los servicios que dichas entidades pudieran prestar no podían

La vigente Ley 49/2002, por su parte, permite distinguir *entre explotaciones económicas propias de sus fines*, esto es, *las ejercidas en cumplimiento de su finalidad institucional*, las cuales, por ello mismo, pueden constituir su actividad principal o, incluso, ser su único objeto, y *explotaciones económicas ajenas a su finalidad específica*, que, como ya avanzamos, se encuentran prohibidas como regla general, aunque se consientan dentro de ciertos límites (art. 3.3º). Estas últimas serían identificables en gran medida con las *actividades mercantiles* de la anterior Ley 30/1994. Y digo en gran medida, porque, junto a éstas, entre las ajenas y las propias, habría una serie de actividades que, sin ser totalmente extrañas a su finalidad institucional, en el sentido de no dirigirse puramente a la obtención de ingresos, manteniendo algún vínculo o relación con aquélla, *no constituyen o encarnan*, sin embargo, los fines propios de la entidad, aunque coadyuven en mayor o menor grado a su realización, pudiendo ser ejercidas con criterios de mercado. Son las

implicar una limitación injustificada de sus posibles beneficiarios, se traducía, en el ámbito fiscal, en la prohibición del art. 42.2 de llevar a cabo la actividad institucional de forma mercantil (MARTÍN DÉGANO, I.: «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y al alcance de la exención de sus explotaciones económicas», *op. cit.*, p. 19 y ss., y *El Régimen Tributario de las Confesiones...*, *op. cit.*, pp. 255 y ss y 263). En efecto, cuando el art. 42.2 impedía que ejercieran de modo principal «actividades mercantiles», cabía pensar que dicha prohibición afectaba tanto a las actividades ajenas (en la medida en que no pueden dejar de ser accesorias sin desnaturalizar la entidad), como también a las actividades propias. Bajo tal perspectiva, en suma, lo que el precepto pretendía impedir era la «mercantilización» de la entidad, lo que se produce tanto cuando se desvía hacia actividades extrañas a sus fines, como cuando las propias se rigen por criterios incompatibles con aquéllos.

De igual modo, CABRA DE LUNA, quien, en relación con el art. 24 de la Ley 30/1994, afirmaba que «Se pretende de este modo evitar que la fundación quede desnaturalizada y se rijan por criterios estrictamente mercantiles o cumpla con fines que, aunque formalmente sean de interés general, de hecho no lo sean por estar dirigidos a un colectivo mínimo y privilegiado, que se aproveche de la situación en beneficio propio». (CABRA DE LUNA, M.: «Artículo 24», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales*, *op. cit.*, tomo I, p. 219).

En el mismo sentido, se pronunciaba también HERRERA MOLINA, M.A.: «Alguna de estas actividades [se refería el autor a las «asistenciales»] podrían carecer de todo contenido económico, lo que, en la práctica, es casi imposible, o, lo que es más habitual, lo tienen, siendo calificadas, entonces, de actividades económicas y, por tanto, pueden suponer la ordenación de ciertos factores de producción (materiales y/o humanos), pero, como hemos visto, no en nombre propio ni de forma autónoma, ya que *el verdadero factor ordenador de estos factores son los fines de interés general, lo cual hace discurrir la actividad de las fundaciones por cauces distintos, aunque complementarios, de los del mercado. Por estas actividades se puede*, como permite el art. 24 LF, *obtener un ingreso (no un lucro)*, y pasarían a integrar las que hemos llamado «explotaciones asistenciales»: un hospital, una universidad, un aula de medio ambiente, un museo, un centro cívico...». Para el citado autor, junto a estas explotaciones asistenciales (amparadas, a su juicio, por la exención automática del art. 48.1 de la Ley 30/1994), las fundaciones podían realizar actividades no directamente identificables con su fin, pero sí complementarias o convenientes para el ejercicio de la actividad principal, que es a las que, en su criterio, el art. 48.2 de la citada Ley permitía extender la exención, siempre que se tratase de actividades secundarias. Finalmente, las explotaciones totalmente ajenas a los fines fundacionales, según el autor, no gozaban de exención y, habida cuenta del riesgo de desnaturalización de las fundaciones, entendía conveniente —más aún, consideraba legalmente necesario a la vista del art. 22 de la LF-94— la creación de otro ente instrumental (una sociedad mercantil) para su ejercicio. Cfr., HERRERA MOLINA, M.A.: *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, p. 123-124 y ss. La cursiva es mía.

actividades relacionadas, complementarias o accesorias de que nos ocupamos más adelante. Pero antes debemos resolver qué ocurre con las propias de su finalidad institucional, si son susceptibles de ejercerse con arreglo a criterios de mercado. Por lo pronto, como ya más arriba advertimos, conviene subrayar que la amplitud del concepto fiscal de explotación económica no implica una patente de corso para que las que se desarrollen en cumplimiento de sus fines puedan ser ejercidas con criterios mercantilistas, al menos, en la medida que éstos conduzcan a una restricción de los beneficiarios o al menoscabo del óptimo cumplimiento de su finalidad.

Pues bien, sin perjuicio del análisis que posteriormente efectuaremos al examinar el requisito de dicho art. 3.3º, se ha de observar, en primer lugar, que la Ley 49/2002 ha prescindido en su texto de aquella polémica expresión (actividades mercantiles). Ahora sólo habla de «explotaciones económicas», definiéndolas en los amplios términos con que ya figuraban retratadas en el IS o en el IAE; esto es, un concepto en el que, a mi juicio, caben tanto actividades «lucrativas» —en el sentido a que nos hemos referido más atrás— como las carentes de ese significado; a saber, las que, aun suponiendo la ordenación por cuenta propia de factores productivos, no se desarrollan «para obtener lucro», aunque pueda mediar una contraprestación. La lista de «explotaciones económicas exentas» contenida en el art. 7 parece confirmar dicho criterio. En otras palabras, la noción de explotación económica que maneja la Ley 49/2002 alude no a la participación en el mercado, sino, más ampliamente, a la *intervención en el proceso productivo*, comprendiendo, pues, tanto las unas como las otras.

La Ley 50/2002, por su parte, establece en su art. 24.1 que las fundaciones «podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas...».

Ahora bien, a este respecto debe tenerse en cuenta que, pese a la paralela tramitación parlamentaria de ambas leyes, el concepto de «explotación económica» que se maneja en la Ley 49/2002 no coincide con la noción de «actividad económica» que se desprende de la Ley 50/2002. Sobre todo, si se contempla a la luz de su reglamento de desarrollo: el Reglamento de fundaciones de competencia estatal de 2005 (RFCE05)³⁴⁴. De la lectura de ambos textos se infiere que esta última Ley, al referirse a las «actividades económicas», estaría aludiendo exclusivamente a las desarrolladas «para obtener lucro». En otras palabras, a diferencia de la Ley 49/2002, la Ley

³⁴⁴ Dicho Reglamento fue aprobado por el Real Decreto 1337/2005, de 11 noviembre (BOE núm. 279, de 22 noviembre 2005), en sustitución del anterior Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, aprobado por Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, y del viejo Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972 (en lo que aún quedara subsistente), así como del Decreto 446/1961, de 16 de marzo, por el que se creaban las fundaciones laborales, y de la Orden del Ministerio de Trabajo, de 25 de enero de 1962, que desarrollaba este último (vid., la Derogatoria Única del referido RD 1337/2005).

50/2002 se inscribiría en la línea de identificar «actividad económica» con «actividad de mercado» o, en otra terminología, con «actividad mercantil»³⁴⁵.

En efecto, el RFCE05 resulta elocuente, en este sentido, cuando, regresando a la anterior terminología de la Ley 30/1994, pero afinando ahora su definición, distingue entre «actividades propias» y «actividades mercantiles»³⁴⁶, destacando como elemento decisivo de dicha distinción la **diferente racionalidad en que se basa la ordenación de los factores productivos**. Su artículo 23 dice así:

«1. Las fundaciones podrán desarrollar *actividades propias* y *actividades mercantiles*.

A estos efectos, se entiende por **actividad propia** la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines, **sin ánimo de lucro**, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

2. Las fundaciones podrán, además, desarrollar directamente **actividades mercantiles** cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios **para obtener lucro**, siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquéllas, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia.

Asimismo, las fundaciones podrán realizar cualquier actividad mercantil mediante la participación en sociedades, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente».

³⁴⁵ Ésta es la interpretación que parecen acoger también las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad de 2007 a las ESFL, aprobadas por RD 1491/2011, de 24 de octubre (BOE núm. 283, de 24 de noviembre), en las que se considera que la legislación estatal de fundaciones establece una correspondencia entre los términos «actividad económica» y «actividad mercantil», infiriendo que «ésta última, con carácter general, es la realizada por la entidad percibiendo un *precio de mercado* por el servicio que presta, al margen de que esté relacionada con los fines fundacionales, sea complementaria o accesoría». (cfr., Anexo I, punto 6 de la Introducción, penúltimo párrafo).

En el mismo sentido de que la Ley 50/2002 y el RFCE05 identifican ambas expresiones, empleando explícitamente este último la de actividades mercantiles «para describir el comportamiento empresarial de una fundación en el mercado», EMBID IRUJO, J.M.: «Empresa y fundación en el ordenamiento jurídico español (la fundación empresarial)», en *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*, Iustel, Madrid, 2010, pp. 31-33 y 34, nota 40.

³⁴⁶ En puridad más que un mero regreso a la de aquella Ley —que, por otra parte, alternaba con incierta fortuna distintas expresiones: explotación económica, actividad mercantil, actividad constitutiva de su objeto, explotación coincidente con sus fines...—, la terminología del RFCE05 obedece al propósito de sistematizar las actividades económicas susceptibles de ejercerse por las fundaciones, no resultando en absoluto ajena a la empleada por la Ley 50/2002, en cuyo art. 25, apdos. 3º y 4º, se distingue también entre «actividad propia» y «actividad mercantil», aunque no defina dichos conceptos; extremo que es el que vendrá a aclarar el RFCE05. En el mismo sentido, el Dictamen del CONSEJO DE ESTADO núm. 1248/2005, de 6/10/2005, sobre el proyecto de Real Decreto aprobatorio del Reglamento de Fundaciones de competencia estatal [vid., su apdo. B), j), artículo 23].

Es oportuno señalar, no obstante, que tanto dicho precepto como el artículo 24 de la Ley 50/2002 que éste desarrolla han sido interpretados de muy distinto modo por la doctrina. Así, BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I., en línea con lo que hemos expuesto, parecen considerar que el art. 23 RFCE respalda la conclusión de que, aunque se les permita el cobro de un precio por los bienes y servicios que proporcionen, en lo que constituyen las actividades propias de sus fines no pueden actuar con criterios exclusivamente mercantilistas (la búsqueda del mayor lucro objetivo posible), debiendo tener en cuenta la capacidad de pago individual de los beneficiarios³⁴⁷. En análogo

³⁴⁷ «Esta idea —dirán dichos autores— pensamos que queda claramente reflejada en el artículo 23 del Real Decreto 1337/2005, al distinguir entre las actividades propias y las mercantiles. Las primeras son las explotaciones económicas realizadas para dar cumplimiento a sus fines, mientras que las segundas son las explotaciones económicas relacionadas con los fines fundacionales, o complementarias o accesorias de aquellas. Respecto de las primeras, la fundación nunca puede tener como finalidad explotar una empresa con criterios mercantilistas en búsqueda del mayor beneficio, sino que debe estar presente el altruismo o la solidaridad. Hay que tener en cuenta que esa empresa debe servir para instrumentalizar el interés general que se persigue y, por lo tanto, no se puede identificar plenamente con la misma actividad que lleve a cabo un empresario privado. No se trata aquí de obtener beneficios de una explotación económica para destinarlos a la consecución de fines altruistas, filantrópicos o de solidaridad social de la entidad, sino que precisamente en la propia explotación asistencial que se realiza es en la que se materializan los fines de interés general que persigue la fundación. No nos oponemos a que las ENL reciban contraprestaciones por el ejercicio de las actividades que constituyen su finalidad específica, pues si no la exención de esas explotaciones económicas —prevista en el art. 7 Ley 49/2002— carecería de sentido. Ahora bien, entendemos que debe seguirse una política de precios distintos a los fijados por las empresas mercantiles que desarrollan la misma actividad, para que toda clase de personas, fundamentalmente los más desfavorecidos, puedan acceder a estos servicios. Como señala Montesinos Oltra (2008, pág. 37), esto no lleva inexorablemente a las ENL a prestar sus servicios de manera gratuita, sino a la realización de la actividad bajo parámetros solidarios del sector público. [...]» BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, pp. 81-82.

No obstante, debemos anotar que, a pesar de los razonamientos que acabamos de transcribir, es lo cierto, sin embargo, que, en otras partes de su *Manual*, dichos autores parecen abrazar una idea por completo diferente. Así, cuando critican la adaptación del Plan General de Contabilidad a las ESFL aprobada por el RD 1491/2011, precisamente en el punto en que ésta, a la vista de lo establecido en la Ley de Fundaciones y el RFCE05, y de la diferente racionalidad que preside —que ha de presidir— el ejercicio de las actividades propias y de las actividades mercantiles, manifiesta que el objetivo de las ESFL «no es obtener un lucro comercial sino perseguir fines de interés general» y que, por consiguiente, si quiere cumplirse, entre otros, el objetivo de relevancia, su contabilidad «no puede desconocer el elemento que las caracteriza, la ausencia de lucro, si se las compara con otros operadores económicos que intervienen en el mercado con el objetivo de rentabilizar su inversión», lo que la lleva a que las actividades propias, realizadas sin ánimo de lucro, hayan de aplicar esa Adaptación, mientras que respecto de las actividades mercantiles —en cuanto no presentan diferencias esenciales con las de otros operadores económicos de mercado— deban aplicar directamente el PGC-2007 o, en su caso, el PGC/pymes-2007, sin perjuicio de que los documentos que integran las cuentas anuales sean los fijados por la norma reguladora del régimen jurídico de la entidad [cfr., Anexo I, puntos 3, 5 y 6 de la Introducción y Primera parte (MCC), Norma 1ª]; solución que los citados autores vendrán a cuestionar, por cuanto, a su juicio, las actividades propias de sus fines o que estén relacionadas con los mismos habrían de aplicar, en todo caso, la Adaptación «con independencia de que en dichas actividades se actúe con ánimo de lucro o no», de forma que sólo las actividades ajenas deberían aplicar el PGC-2007, señalando, en punto al criterio contable adoptado, basado, como se ha dicho, en la diferente racionalidad que preside el

sentido, se manifestaría también HERNANDO CEBRÍA al sostener que, si bien el principio general de economicidad exigible a toda empresa resulta igualmente predicable respecto de las actividades propias de la fundación, en éstas «la contraprestación del beneficiario ha de orientarse, excluido el ánimo de lucro, a la cobertura de los costes que genere la propia actividad empresarial. Solo de forma adicional e instrumental de la anterior, de modo que dicha actividad no desnaturalice la identidad de la fundación, el artículo 23 RFCE05 permite la pretensión de obtener un lucro»³⁴⁸.

Distintamente, en cambio, otros autores han tendido a realizar una exégesis expansiva de las actividades económicas que las fundaciones pueden ejercer con propósito de lucro: por un lado, estimando que dicho artículo 24 LF no sólo no veda el desarrollo de explotaciones económicas —léase, de mercado— en cumplimiento de su finalidad institucional, sino que basta un simple punto de contacto con sus fines para que no resulte aplicable la interdicción del ejercicio de actividades *ajenas*³⁴⁹. Por otro, considerando que su tenor literal da cabida, incluso, al ejercicio de actividades extrañas a su finalidad institucional siempre que sean accesorias o complementarias de las explotaciones económicas relacionadas con sus fines³⁵⁰.

ejercicio de unas y otras —a saber, de las propias y las de mercado, prescindiendo de que estas últimas estén relacionadas con los fines fundacionales, sean complementarias o accesorias—, que con ello la citada Adaptación «parece desconocer la realidad de las ENL y su marco jurídico». A su entender, dirán ahora, «no existe impedimento para que una ENL obtenga *lucro comercial* o que busque el beneficio propio *en el desarrollo de sus fines*. *El único impedimento* es que el beneficio se reparta entre los socios, asociados o patronos» (*Ibidem*, p. 155), alineándose, en definitiva, con la doctrina mercantilista que, según seguidamente exponemos en el texto, más abiertamente ha criticado la distinción del transcrito art. 23 RFCE05 entre las actividades propias de sus fines y las actividades mercantiles, en mérito del diverso criterio rector que, en última instancia, gobierna su ejercicio.

³⁴⁸ HERNANDO CEBRÍA, L.: «Relaciones de la fundación con el mercado y la empresa: de la sociedad de fundación a la fundación de sociedad», *Revista Aranzadi de Derecho Patrimonial*, núm. 26, 2011, p. 74.

³⁴⁹ En este sentido, LA CASA GARCÍA, para quien «de la regulación legal —en referencia al art. 24 de la Ley 50/2002— no se desprende la exigencia de que el desarrollo de una concreta actividad económica tenga que constituir necesariamente el fin fundacional, sino que *basta con la existencia de una conexión entre el fin fundacional y la actividad que se lleva a cabo*, de modo que ésta no pueda reputarse por completo ajena a aquél» (LA CASA GARCÍA, *op. cit.*, p. 147. La cursiva es mía).

³⁵⁰ A este último respecto, algún autor ha considerado que habría una errata en el último inciso del art. 24 de la Ley 50/2002: cuando éste dice que «podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales *o sean complementarias o accesorias de las mismas...*», a su juicio, debería decir «*de los mismos*», *id est*, que lo que se autorizaría serían las actividades complementarias o accesorias *respecto de los fines* (así, SOTILLO MARTÍ, Antonio, «Artículo 24. Actividades Económicas», en AAVV, dir. Olavarría Iglesia, *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Tirant lo blanch, Valencia, 2008, p. 640). Otros autores, sin embargo, niegan rotundamente que se trate de una errata y afirman que la complementariedad o accesoriedad se predica de *las actividades económicas*, «de manera que, mientras la empresa tenga carácter dotacional, parece suficiente con que la fundación destine los rendimientos de la empresa de que es titular a los fines fundacionales» (LACRUZ BERDEJO et al., *Elementos...*, I, 2º, 2008, p. 331). En el mismo sentido de considerar que la relación accesorial o complementaria se predica de las actividades económicas principales, LA

CASA GARCÍA, *La Fundación Empresa*, p. 142; CASARES MARCOS, Ana Belén, «Tipología fundacional», en AA.VV., *Tratado de Fundaciones* (dir.: Beneyto Pérez, coord.: Rincón García Loygorri), Editorial Bosch, Barcelona, 2007, p. 245; PÉREZ ESCOLAR, Marta: *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativa e interés general*, op. cit., pp. 112-113 y 122; REAL PÉREZ, Alicia, «Fundaciones, actividades mercantiles e impuesto de sociedades: algunas reflexiones a propósito de las leyes 49/2002 y 50/2002», en AA.VV., *Asociaciones y Fundaciones: XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil...*, op. cit., p. 284; o GONZÁLEZ CUETO, *Comentarios Ley de Fundaciones*, p. 192.

Otra distinta conclusión cabría obtener, sin embargo, si se atiende al Dictamen del CONSEJO DE ESTADO sobre el anteproyecto de la que luego sería la Ley 50/2002, en el que advirtió de la necesidad de que se aclarara la *relación de accesoriedad* en el sentido de que fuera con el propósito de mejor alcanzar *los fines fundacionales* (vid., Dictamen núm. 1636/2002, de 9/7/2002, sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones, apdo. III.3). No obstante, debe señalarse que a pesar de dicha advertencia y de las enmiendas parlamentarias para corregir su tenor literal en diversos sentidos (así, en el de ampliar su ámbito a las actividades relacionadas «con la mejora de la gestión del patrimonio y de las actividades principales de la Fundación», como se propuso en la enmienda núm. 60 por el Grupo Parlamentario IU —reiterando lo manifestado por el CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL en su Dictamen núm. 2/2002, de 20 de marzo—, o en el contrario de restringir dichas actividades, de forma que, en todo caso, estuvieran siempre relacionadas con los fines fundacionales y se excluyeran las accesorias, como propondría el Grupo Parlamentario Socialista en la enmienda núm. 105), lo cierto es que el precepto se mantuvo prácticamente incólume, con la única salvedad —introducida en el informe de la Ponencia— de añadir, junto a las accesorias, las actividades complementarias, pero sin efectuar precisión alguna que concretase el tipo de actividades económicas que subyacían bajo tales expresiones. Sobre el asunto, vid. SOTILLO MARTÍ, «Artículo 24. Actividades Económicas», en AAVV, *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, op. cit., pp. 640; LA CASA GARCÍA, op. cit., pp. 142 y ss.; y BOCG, Congreso, VII Legislatura, serie A, nº 105-12, de 24 de octubre de 2002, pp. 35 y 47, y nº 105-13, de 8 de noviembre de 2002, p. 75.

Pero no fueron las únicas líneas interpretativas. Para DE ANGEL YAGÜEZ, la expresión «de las mismas» tampoco se referiría a las actividades económicas, sino a *las propias fundaciones*, negando la posibilidad de actividades económicas puramente dotacionales [Vid., DE ANGEL YAGÜEZ, «Actividades económicas (mejor empresariales) de las fundaciones», cit., pp. 257, 258, 265 y 268]. En parecido sentido, matizando su anterior criterio, EMBID IRUJO, quien, no obstante a señalar la falta de claridad del precepto en este punto, considerará ahora que «las actividades mercantiles sólo se justifican por estar relacionadas con los fines fundacionales o por ser complementarias o accesorias de “aquellas”, es decir, de las fundaciones. No se trata, a pesar del enunciado normativo de dos cosas distintas o alternativas, pretendiendo, por ejemplo, que las actividades mercantiles “complementarias o accesorias de aquéllas” sirvieran de mera fuente de recursos para el cumplimiento de los fines fundacionales (fundación-empresa dotacional), sin necesidad alguna de que estuvieran vinculadas, aunque fuera mínimamente con dichos fines». «La fundación-empresa —concluirá— requiere, en Derecho español, la conexión de las actividades mercantiles con los fines fundacionales». EMBID IRUJO, J.M.: «Empresa y fundación en el ordenamiento jurídico español (la fundación empresaria)», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*, Iustel, Madrid, 2010, pp. 45-46. La cursiva es mía.

Por su parte, el RFCE05, pese a la opinión del CONSEJO DE ESTADO en su posterior Dictamen sobre el proyecto de Real Decreto aprobatorio del mismo (Dictamen núm. 1248/2005, de 6/10/2005) en el que consideraría «adecuada la concreción reglamentaria», lejos de aclarar, en este punto incurre, a nuestro juicio, en el mismo fallo que la Ley, solo que ahora utiliza el pronombre «aquéllas», cuyo referente, según se interprete, tanto pueden ser «las actividades mercantiles» (que es a las que comienza refiriéndose el apdo. 2), como «las actividades propias» (que es a las que menciona el apdo. 1 y a las que el apdo. 2 parece aludir, al emplear el término «además»).

Un problema semejante va a plantearse en sede tributaria, como luego veremos, cuando examinemos si las explotaciones auxiliares o complementarias y las de escasa relevancia, a

En efecto, para un importante sector de la doctrina privatista, tanto la Ley 49, como la Ley 50/2002, han venido a reconocer inequívocamente la posibilidad, largamente ansiada por algunos, de las denominadas «fundaciones-empresa», sobre cuya admisibilidad en nuestro Derecho, el propio TC había manifestado su cautela³⁵¹. E incluso, frente a la contrariedad que para tal conclusión supone la letra del art. 23 RFCE05, sostendrán (así, LA CASA GARCÍA³⁵²) que el referido precepto «*incurre en una lamentable confusión sobre el particular al cifrar la distinción entre las actividades propias —o fundacionales— y las actividades empresariales en el ánimo de lucro, ausente en las primeras y presente en las segundas*»³⁵³. En su opinión, el ánimo de lucro «puede guiar igualmente la actividad fundacional, siempre que ésta resulte susceptible de ser considerada, en razón de sus especiales características, de interés general»³⁵⁴.

En análogo sentido se manifiesta EMBID IRUJO³⁵⁵, para quien el hecho de que el artículo 24-1º de la 50/2002 contemple el supuesto de la *fundación-empresa*, aunque el precepto no llegue a reconocerlo expresamente, «parece algo claro a la vista de su primer enunciado»³⁵⁶ «y a que, de inmediato, y también sin nombrarlo, describe el supuesto de la *fundación con empresa*»³⁵⁷, *id est*, cuando admite su intervención en *cualesquiera actividades económicas* a través de su participación en sociedades mercantiles (artículo 24, pfo. 2, Ley 50/2002)³⁵⁸.

que se refieren respectivamente los apartados 11º y 12º del art. 7 de la Ley 49/2002, han de ser «desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica» para que pueda alcanzarles la exención, como parece desprenderse de una lectura literal de su párrafo primero.

³⁵¹ Cfr., la STC 49/1988, de 22 de marzo, FJ. 7.

³⁵² LA CASA GARCÍA, R.: «La Fundación-Empresa», op. cit., p. 147, citando en apoyo a MONTÉS PENADÉS, Vicente L. («Fragmentos de un estudio sobre las fundaciones en el Derecho español, después de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre», op. cit., pp. 229-230) y a LACRUZ BERDEJO ET ALII. (*Elementos...*, op. cit., p. 331-332).

³⁵³ LA CASA GARCÍA, *ibídem*, p. 147.

³⁵⁴ *Ibíd.* p. 147.

³⁵⁵ Cfr., EMBID IRUJO, J.M.: «Funcionamiento y actividad de la Fundación (artículos 23 a 27)», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., pp. 400-405.

³⁵⁶ EMBID IRUJO, *ibídem*, p. 402. Recordemos que ese primer enunciado a que se refiere el autor, el del párrafo primero de dicho artículo 24.1, establece que «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».

³⁵⁷ EMBID IRUJO, *ibídem*, p. 402.

³⁵⁸ El autor continuaba señalando que una interpretación basada en la literalidad de la norma, en el sentido de admitir la fundación-empresa sólo en el caso de que la actividad empresarial, siquiera fuese de modo accesorio, se encontrara vinculada o conectada

De forma más rotunda se pronuncia PÉREZ ESCOLAR³⁵⁹, quien, a pesar de lo dispuesto en el precepto reglamentario antes transcrito, considerará que la nueva normativa ampara el desenvolvimiento por las fundaciones de actividades económicas —de actividades de mercado— en cumplimiento directo de sus fines, ofreciendo una sugestiva interpretación de la que, a mi juicio, cabe colegir —aunque la autora no lo manifieste así expresamente— que las «fundaciones-empresa» encontrarían cobertura en el apartado 2º del art. 23 RFCE05. Aclaremos a este respecto que, a diferencia de otros estudiosos que reprochan al RFC05 cierto exceso y confusión³⁶⁰, la autora señala que el citado art. 23.2 RFCE05 concuerda con lo dispuesto en el art. 24.1, pfo. primero, de la Ley 50/2002, habiéndose limitado el precepto reglamentario a sustituir la mención «actividades económicas» por la de «actividades mercantiles» y a explicar qué se entiende por tales³⁶¹. Por consiguiente, si admitimos dicha concordancia, no podemos sino concluir que sería en ese segundo apartado del art. 23 RFCE05 donde encontraría acomodo el ejercicio directo de actividades mercantiles por las fundaciones en cumplimiento de su finalidad institucional.

institucionalmente con sus fines, excluyendo, por tanto, la fundación-empresa de carácter dotacional (es decir, aquella en que la fundación desarrolla directamente la actividad empresarial como mera fuente de ingresos para la realización del fin de interés general), resulta demasiado restrictiva. A su juicio, de lo que se trata es del predominio de los fines sobre la actividad empresarial y esa supremacía queda garantizada siempre que la actividad de empresa se lleva a cabo con el sólo propósito de proporcionar medios patrimoniales al servicio de la realización del fin; tesis que, al igual que otros autores, como seguidamente veremos en el texto, apoyaba en el tratamiento establecido en la Ley 49/2002. (Cfr. EMBID IRUJO, «Funcionamiento y actividad de la Fundación», cit., p. 402-403).

No obstante, en lo que concierne a la fundación-empresa *de carácter dotacional*, el citado autor ha puntualizado su postura en estudios más recientes tras el nuevo Reglamento de Fundaciones de 2005 [nos referimos a su trabajo «Empresa y fundación en el ordenamiento jurídico español (la fundación empresarial)», en *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*, op. cit., pp. 46-49 y nota 66], considerando que, distintamente del supuesto de la *fundación con empresa*, en el caso del ejercicio directo por la fundación de actividades económicas nuestro Derecho exige inexcusablemente la existencia de una vinculación entre la actividad empresarial y fin de la fundación, aunque el alcance de dicho vínculo no se haya formulado de forma rígida, sino variable, admitiendo cierta gradación: «desde aquellos supuestos en los que no quepa concebir una fundación sin el ejercicio de una determinada actividad mercantil, hasta otros en los que esta última se encuentre muy cerca de constituir una pura fuente de recursos, un instrumento meramente dotacional de la fundación». *Ibidem*, p. 47.

Conclusión esta última que, como posteriormente veremos, resultará útil para explicar la exención de las explotaciones auxiliares o complementarias y las de escasa relevancia en el régimen de la Ley 49/2002, pero que, en lo que concierne al concreto punto que ahora tratamos —la posibilidad de que puedan desarrollar directamente sus fines mediante explotaciones económicas, *id est*, mediante explotaciones de mercado— resulta más discutible si atendemos a la letra del RFCE05.

³⁵⁹ PÉREZ ESCOLAR, Marta: *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativas e interés general*, op. cit., pp. 109-114 y 119-125.

³⁶⁰ Así, como vimos, LA CASA GARCÍA, «La fundación-empresa», op. cit., pp. 145-147.

³⁶¹ PÉREZ ESCOLAR, *La actividad económica de las fundaciones...*, op. cit., pp. 110-112.

Pero antes de proseguir convendrá efectuar dos advertencias. La primera, que situar dichas explotaciones en el apartado segundo del art. 23 RFCE05 supone, de principio, admitir la posibilidad de que las fundaciones puedan desarrollar sus fines mediante el ejercicio de «*actividades mercantiles... para obtener lucro*», lo que, a primera vista, parecería entrar en contradicción con el apartado primero de dicho art. 23, conforme al cual el *criterio rector* de las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines no puede ser la obtención de un beneficio: han de desarrollarse sin ánimo de lucro, aunque se admita expresamente la posibilidad de que exijan una contraprestación por los bienes y servicios que suministren. A tal respecto conviene observar que, tanto la alusión a la ausencia de ánimo de lucro contenida en el primer apartado del art. 23, como al propósito de obtenerlo que figura en el apartado segundo, no pueden entenderse, *en ninguno de los dos casos*, en el sentido de lucro «*subjetivo*» —ánimo de repartir las ganancias—, sino en sentido «*objetivo*»: como propósito de obtener un excedente. No tendría ninguna lógica, tratándose de entidades constituidas sin fin de lucro, considerar que se está refiriendo al reparto de beneficios.

La segunda advertencia es que el art. 23.1 no descarta el intercambio oneroso: el precepto, como se ha dicho, se refiere expresamente a la exigencia de «*contraprestación*». Lo que nos está diciendo, pues, es que el criterio rector que presida el ejercicio de las actividades propias de sus fines no puede venir constituido por el afán de obtener una ganancia.

Pues bien, efectuadas dichas advertencias y entrando ya a examinar la tesis de la citada autora, se ha de comenzar señalando que, a su juicio, el párrafo primero del art. 24.1 de la Ley 50/2002 —y su concordante, el transcrito art. 23.2 RFCE05— realizan una disyunción entre explotaciones «*relacionadas*» con su finalidad estatutaria, por un lado, y explotaciones «*complementarias o auxiliares*», por otro; disyunción, en la que, en su criterio, se encontraría la clave para la correcta interpretación de dichos preceptos. Así, en las primeras, esa «*relación*» con los fines habría de entenderse en sentido *directo e inmediato*: la actividad —ejercida, añadimos nosotros, *con propósito lucrativo*, porque en otro caso quedaría comprendida en el apartado 1 de dicho art. 23— ha de suponer *por sí misma* el cumplimiento de los fines de interés general de la entidad; en las segundas, en cambio, la relación con aquéllos es *indirecta*: se produce a través del *auxilio y complemento* de otras explotaciones económicas principales que sí desarrollan directamente los fines o se encuentran relacionadas con los mismos³⁶².

³⁶² Cfr., PÉREZ ESCOLAR, Marta: *La actividad económica de las fundaciones...*, cit., pp. 112-113. Parece coincidir con tal criterio GONZÁLEZ CUETO cuando, con anterioridad a la aprobación del RFCE05, ponía como ejemplo de actividades económicas *relacionadas* con los fines fundacionales, la de un museo, un hospital, una escuela o una editorial; mientras que, a su juicio, las actividades *complementarias o accesorias* serían la tienda y la cafetería del museo, la cafetería-restaurante del hospital, el comedor escolar y las librerías o imprentas de la editorial. Vid. GONZÁLEZ CUETO, *op. cit.*, p. 198. Aparentemente se adhieren a esta opinión, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO, quienes, utilizando el mismo ejemplo, coincidirán en señalar que la tienda, la librería, la cafetería o el restaurante serían actividades complementarias o

A mayor abundamiento, traerá a colación la Ley 49/2002. Sostendrá en este sentido, por un lado, que el criterio de dicha Ley es más amplio que el de la Ley 30/1994, porque, en su opinión, ésta sólo permitía disfrutar del régimen especial si la actividad empresarial no se ejercía «de forma principal», mientras que la Ley 49/2002 admite, en cambio, que las ESFL puedan dedicarse al ejercicio de explotaciones económicas, con independencia, incluso, de su volumen cuantitativo respecto del conjunto de actividades de la fundación, siempre, eso sí, que dichas explotaciones económicas supongan por sí mismas la realización de los fines de interés general de la entidad³⁶³. Lo cual, ciertamente, parece encajar en la letra de dicha Ley, en cuanto que, a diferencia de las explotaciones ajenas, no parece establecer cortapisas al ejercicio de actividades económicas mediante las que se dé cumplimiento directo a sus fines (aunque, desde luego, tampoco dice que éstas puedan ejercerse con arreglo a criterios de mercado).

Sin embargo, a mi juicio, los argumentos ofrecidos por la autora sólo se revalidan si se parte apriorísticamente de que nuestro Ordenamiento admite la denominada fundación-empresa funcional y nos afanamos en buscar confirmación a costa de atribuir al polémico precepto un significado sobreentendido que parece exceder de los términos en que figura literalmente formulado.

En efecto, la admisibilidad de la fundación-empresa, si bien no parece encontrar oposición en el art. 24.1 de la Ley 50/2002 en la medida en que, *prima facie*, dicho precepto no restringe expresamente la posibilidad de que los fines fundacionales puedan desarrollarse mediante una explotación económica *lucrativa*, resulta, sin embargo, más difícil de sostener con arreglo al Reglamento que lo desarrolla³⁶⁴. Ante todo, convendrá subrayar de nuevo que

accesorias, mientras que el hospital en una ENL médica, el colegio en una educativa, o el museo en una cultural, constituyen ejemplo de *explotaciones que constituyen su objeto social o finalidad específica*, por cuanto a través su ejercicio se realiza la finalidad fundacional. Cfr., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, *op. cit.*, p. 75. Ahora bien, adviértase, por un lado, que estos últimos autores no se refieren a dichas actividades como «relacionadas», sino como «constitutivas» de sus fines (lo que, como veremos seguidamente en el texto, va más allá de una diferencia puramente terminológica); y, por otro, que es respecto de las actividades complementarias o accesorias cuando dichos autores se refieren a la necesidad de someterse a las normas reguladoras de defensa de la competencia. *Ibidem*, pp. 75-76.

³⁶³ PÉREZ ESCOLAR, *Ibid.*, p. 113-114.

³⁶⁴ En este sentido, pero críticamente, LA CASA GARCÍA: «los términos de la clasificación reglamentaria [...] no son en verdad afortunados, pues impiden aparentemente considerar cualquier tipo de actividad empresarial como actividad propia de la fundación, lo cual vendría a suponer, en línea de principio, la interdicción de la figura de la fundación empresa de carácter fundacional» (LA CASA GARCÍA, «La fundación-empresa», *op. cit.*, p. 145). Recordemos que para dicho autor el citado RFCE05 habría incurrido en una lamentable confusión al cifrar la distinción entre las actividades propias y las actividades empresariales en el ánimo de lucro, ya que, a su juicio, el ánimo de lucro (en sentido objetivo) «puede guiar igualmente la actividad fundacional, siempre que ésta resulte susceptible de ser considerada, en razón de sus especiales características, de interés general». *Ibidem*, p. 147.

el art. 24.1 de la Ley 50/2002 no dice que las fundaciones puedan cumplir su finalidad estatutaria mediante el desarrollo de una explotación económica de ese tipo. En este sentido, no deja de ser revelador que el término empleado tanto por la Ley 50/2002, como por el RFCE05, no sea el de actividades económicas que «*constituyan*» su fin (ni siquiera exige que «*coincidan*» con su finalidad estatutaria)³⁶⁵, sino que la expresión que utilizan es la de que estén «*relacionadas*» con los fines fundacionales. Lo que, a mi juicio, no es igual³⁶⁶.

En este sentido, tanto la imprecisión del término utilizado, como la ambigüedad del último inciso del apartado segundo de dicho art. 23 RFCE05, dejan abierta la puerta a otra distinta interpretación; a saber, que las explotaciones «*relacionadas*» con sus fines no son las desarrolladas «*directamente*» para su cumplimiento, como sugiere la autora, sino las explotaciones colaterales o secundarias (es decir, un género en el que cabrían las «*complementarias o accesorias*» que luego expresamente menciona). Piénsese que si la «*actividad propia*» se identifica con «*la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro*» (art. 23.1 RFCE), las «*actividades mercantiles... para obtener lucro*», aunque se permitan, no serían identificables con aquéllas. Así pues, la conjunción contenida en el art. 23.2 RFCE-05 podría interpretarse perfectamente, no en sentido disyuntivo, de separación entre dos tipos de explotaciones según la vinculación directa (las «*relacionadas*») o indirecta (las «*auxiliares o complementarias*») que mantengan con los fines, sino, más bien, en sentido explicativo de la clase de relación en que la norma está pensando, y como recordatorio de que, en todo caso, sin perjuicio de su mayor o menor intensidad o inmediatez, debe existir cierto vínculo con los fines para que su ejercicio

³⁶⁵ Como luego estudiaremos al analizar el art. 3.3º de la Ley 49/2002, la exigencia de que «*coincidieran*» con su objeto o finalidad figuraba en la Ley 30/1994 respecto de las explotaciones económicas del art. 48.2 como requisito para que pudieran disfrutar de la exención que prevenía en el IS para las acogidas al régimen especial. Ha de advertirse que en la nomenclatura de dicha Ley, se diferenciaba, a efectos fiscales, entre «*actividades*» y «*explotaciones*» económicas. Con el término «*actividades*» se designaba a las que *encarnando* sus fines, eran ejercidas *sin propósito lucrativo*, aunque de las mismas pudiera derivarse algún ingreso. En este sentido, el apartado 1 de dicho artículo 48 se refería a ellas como actividades «*constitutivas*» de su objeto o finalidad específica y se declaraban exentas. En cambio, la expresión «*explotaciones*» se empleaba para designar a las ejercidas *con propósito lucrativo*, permitiendo, no obstante, siempre que «*coincidieran*» con el objeto o finalidad específica, que pudieran exonerarse del gravamen cuando cumplieran determinados requisitos. Para algunos autores, éstas últimas eran las «*relacionadas o subordinadas*», es decir, aquéllas que si bien se encuentran vinculadas con la actividad institucional, su realización no supone el cumplimiento de los fines específicos de la entidad. Así, MARTÍN DÉGANO, I.: «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y al alcance de la exención de sus explotaciones económicas». *Revista de información fiscal*, nº. 35, 1999, pp. 46 y ss.

³⁶⁶ En el mismo sentido, DE ANGEL YÁGÜEZ: «en buena lógica y en buena gramática, una actividad económica cuyo objeto “esté *relacionado* con los fines fundaciones” no es fin fundacional. De otro modo, carecería de sentido la locución verbal “esté relacionado con”. Lo que está relacionado con algo no es lo mismo, por definición, que ese algo» [DE ANGEL YÁGÜEZ, R.: «Actividades económicas (mejor, empresariales) de las fundaciones», en *Libro homenaje al profesor Manuel Albaladejo García* (coord: por Jose Manuel González Porrás, Fernando P. Méndez González), Vol. 1, 2004, pp. 257.

pueda ser admisible, *incluso aunque sólo se pretenda de forma secundaria*. No olvidemos que, a diferencia de la Ley 49/2002, la Ley de Fundaciones sólo las permite el desarrollo de explotaciones económicas ajenas si éstas se llevan a cabo mediante la participación en sociedades. En suma, este apartado 2 del art. 23 RFCE05 y, por ende, el primer párrafo del art. 24.1 de la Ley 50/2002 del que es trasunto, estaría refiriéndose genéricamente a las actividades «*secundarias*», por oposición a las del apartado 1, que serían las «*principales*»: aquéllas mediante las que se realizan sus fines, las cuales, a juicio del Legislador, no serían susceptibles de ejercerse con la racionalidad propia de las explotaciones de mercado. Desde esta perspectiva, el cambio de la Ley 30/1994 a la Ley 50/2002 no sería tan innovador como se habría pretendido por cierto sector doctrinal.

Tampoco la apelación a la Ley 49/2002 me parece un argumento concluyente a este respecto. En mi sentir, el art. 3.3º no puede traerse como criterio de interpretación del art. 24 L50/2002. En primer lugar, porque la Ley 49/2002 no es la Ley de régimen fiscal de las fundaciones, sino de las «entidades sin fin de lucro», categoría tributaria que, aunque pueda apoyarse en las tipologías acuñadas en otros sectores del Ordenamiento, presenta rasgos propios que no tienen por qué coincidir con los que tengan en dichos otros sectores, además de que comprende sujetos distintos de las fundaciones.

En segundo lugar, porque la Ley 49/2002 admite que las ESFL, dentro de ciertos límites, puedan dedicarse a actividades ajenas a sus fines, lo que niega la Ley estatal de Fundaciones en este punto, salvo de forma indirecta³⁶⁷.

³⁶⁷ De distinto criterio, en cambio, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO: «La falta de mención en el artículo 24 de la Ley 50/2002 de esta posibilidad [se refieren los autores a la de que las ENL puedan realizar directamente explotaciones económicas ajenas o desconectadas de sus fines sociales] parece que la excluye, por lo que la fundación tendría que recurrir a una sociedad interpuesta. Sin embargo, *la Ley 49/2002 aclara la cuestión al admitir expresamente este tipo de actividades para todas las ENL (no sólo para las fundaciones) que se rigen por ella*». BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, p. 77. (La cursiva es mía). Opinión que en este caso no compartimos. Ni la Ley 49/2002 es la pauta interpretativa de la Ley de Fundaciones, como se ha indicado en el texto, ni esta última y su reglamento de desarrollo dejan de pronunciarse sobre el particular: el ejercicio directo de actividades mercantiles por las fundaciones requiere que éstas mantengan un vínculo o relación con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas. Sólo cuando se ejerzan indirectamente mediante su participación en sociedades se les permite realizar «cualquier actividad mercantil», aunque no guarden relación con su finalidad institucional (en el bien entendido de que, en todo caso, los ingresos que obtengan por esa vía habrán de destinarse al cumplimiento de sus fines). Cuestión distinta, como luego veremos, es que la relación de la explotación con los fines institucionales sea susceptible de cierta gradación o intensidad. Coincide con nuestro criterio EMBID IRUJO: «Empresa y fundación en el ordenamiento jurídico español (la fundación empresaria)», en *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*, *op. cit.*, pp. 46-47, si bien apostillando que, no obstante a la restricción que supone la exigencia de dicha vinculación entre actividad empresarial y fin de la fundación, lo que no cabría es una interpretación más restrictiva aún, conforme a la cual se pretenda exigir un determinado nivel de relación entre la actividad mercantil y el fin o fines específicos de la fundación empresa.

En tercer lugar, porque el ejercicio de actividades económicas por las fundaciones —léase ahora, de actividades de mercado—, cabría pensar que sólo resulta admisible de una manera accesoria, complementaria o residual. En este sentido, cabría argüir que la idea de la fundación-empresaria (salvo en el supuesto de la intervención indirecta en el mercado mediante su participación en sociedades), no sólo pugna con las normas del derecho de la competencia, sino con el hecho de que queden extramuros del Derecho mercantil y con que sean las CCAA y no el Estado, en cuanto competente en dicha materia ex art. 149.1.6º CE, quienes regulen su actividad en este punto³⁶⁸.

Y, finalmente, porque la exégesis que se propone por la autora —y por la mayoría de la doctrina mercantilista—, lejos de facilitar una interpretación coherente de dichos textos legales, cabría estimar que conduce a resultados contradictorios. Repárese en que, conforme a la lectura que sugieren del art. 23.2 RFCE-05, las actividades mediante las que den directo cumplimiento a sus fines también quedarían sujetas a las normas reguladoras de defensa de la competencia si se ejercen como explotación económica. Distintamente de lo que —al menos, a primera vista— parece ocurrir en el ámbito de la Ley 49/2002, en que tal sujeción sólo se exigiría respecto de las explotaciones económicas no exentas *ajenas* (de forma que las propias de sus fines aunque no se encuentren en la lista de explotaciones económicas exentas, quedarían fuera de dicha exigencia).

Probablemente se replicará que en este punto el artículo 3.3 de la Ley 49/2002 es una norma superflua —incluso insuficiente y errónea—, porque la cuestión ya aparece regulada con carácter general por el Derecho de la competencia³⁶⁹. Pero, aunque *prima facie* parezca pugnar con dichas normas mercantiles, lo cierto es que para gozar de la calificación de entidad sin fin de lucro a efectos tributarios, dicho requisito no parece exigirse en la Ley 49/2002 más que para las explotaciones ajenas. Y ello tiene, en mi sentir, una

³⁶⁸ Análoga apreciación (pero partiendo de la admisibilidad de la fundación empresaria), EMBID IRUJO, quien, *invirtiendo el argumento* y no obstante a reconocer que en la práctica es una cuestión que se contempla habitualmente en la legislación autonómica, manifestará sus dudas sobre la posibilidad de que las CCAA puedan regular el vínculo entre fundación y actividad empresarial. A su juicio, en la medida en que de ello pueda llegar a surgir un auténtico empresario cuyo status y funcionamiento considera integrado en el Derecho mercantil, tal regulación se situaría al margen de la competencia autonómica, pues, conforme al art. 149.1.6 CE, la materia es competencia exclusiva del Estado. Vid., EMBID IRUJO, J.M.: «El ejercicio de actividades empresariales por las fundaciones (fundación-empresa y fundación con empresa): su significado en el régimen jurídico de las Cajas de Ahorros en España», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 91/2007, p. 63, nota 43.

³⁶⁹ De tal opinión, entre otros, EMBID IRUJO, «Funcionamiento y actividad de la fundación...», *op. cit.*, pp. 403-404; PÉREZ ESCOLAR, *La actividad económica de las fundaciones...*, *op. cit.*, 110; o LA CASA GARCÍA, *La fundación-empresa*, *op. cit.*, p. 152.

También en nuestra disciplina BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO se hacen eco de tal crítica, señalando el carácter superfluo e innecesario de dicha norma, si bien es preciso hacer notar que tal opinión la vierten en relación a las explotaciones auxiliares o complementarias. Vid., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, *op. cit.*, p. 75.

explicación plausible. En efecto, es razonable pensar que el motivo de que el legislador de la Ley 49/2002 entendiera —equivocadamente o no— que las que constituyen sus fines no habían de sujetarse a tales normas, radicara en que, a pesar de que dichas explotaciones supongan intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios, en puridad, *no son propiamente actividades de mercado*, puesto que no pueden ejercerse con arreglo a los criterios maximizadores propios del mismo. Recordemos, una vez más, que el concepto fiscal de explotación económica es más amplio que el de explotación mercantil. Por consiguiente, buscando una interpretación armónica entre la Ley 49 y la Ley 50/2002 —pero desde el ángulo opuesto al que ofrece la doctrina mercantilista a que se ha hecho anterior alusión—, cabría estimar que cuando el art. 23.2 RFCE05, en sintonía con el art. 24.1 de la Ley 50/2002, considera que las «*actividades mercantiles... para obtener lucro*» han de someterse a las normas reguladoras de defensa de la competencia, ello se dice así, sin matices, *porque estima que en dicho apartado 2 no pueden encontrarse las actividades principales que constituyen su finalidad propia*, en congruencia con lo que establece el propio artículo 23 en su apartado 1 y con la Ley 49/2002, que sólo sometería al Derecho de la competencia a las explotaciones *ajenas*, susceptibles de ejercerse —éstas sí— con arreglo a la racionalidad maximizadora propia del mercado.

En cuanto a las explotaciones «relacionadas» con su finalidad institucional (a saber, las complementarias, auxiliares y, en general, según expusimos, las de carácter accesorio o secundario), que en el esquema de la Ley 49/2002 no serían propiamente «ajenas» en cuanto que, en todo caso, han de mantener una vinculación con los fines siquiera sea coadyuvando a la realización de las que sí los encarnan (señalemos que el artículo 7, pfo. primero, les reconoce la exención pero «siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica», lo que, con independencia del grado o intensidad que mantengan, supone siempre una vinculación que impide considerarlas completamente extrañas, en tanto se contraigan a los límites indicados en el precepto), tampoco estarían sujetas al derecho de la competencia —como no lo están, en nuestro sentir, según la Ley 49/2002, las que encarnan sus fines—, incluso aunque supongan su intervención en el mercado, dado que el Legislador fiscal, *habida cuenta de los límites cuantitativos* que les impone el art. 7, en sus apartados 11º y 12º, *ha descontado el hecho de que no son susceptibles de provocar perturbaciones graves de la competencia*, lo que no vendría sino a ser aplicación de la regla «de minimis» que opera en el Derecho comunitario. Naturalmente, sí lo estarían, a mi juicio, en cuanto excedieran de dichos límites. En la medida en que éstas, perdiendo por su importancia el carácter secundario o accesorio, pasaran a cobrar la consideración de actividades principales *sin dirigirse directamente a la realización de sus fines*, entonces no sólo no podrían disfrutar de la exención, sino que, incluso, cabría reputarlas ajenas, por lo que quedarían sujetas a las normas sobre la competencia.

Dicho en otros términos, la diferencia en este punto entre la Ley 49 y la Ley 50/2002 no estriba, a mi entender, en que ésta sujete las actividades con que las fundaciones intervengan en el mercado a las normas sobre la

competencia, y aquélla no, sino en que la Ley 49/2002 establece unos límites dentro de los cuales considera que el ejercicio de dichas actividades resulta inocuo para dicho tráfico económico, mientras que la Ley 50/2002 no ha descendido a ese particular.

No obstante, esta última objeción sobre el no sometimiento de las explotaciones propias o relacionadas al derecho de la competencia puede resultar, sin embargo, refutable si se considera que la redacción del art. 3.3º de la Ley 49/2002 devino defectuosa en este punto, como consecuencia de la enmienda conforme a la que quedó finalmente redactado dicho precepto. Muy brevemente, señalaré a este respecto que inicialmente, en el Proyecto de Ley, sólo se excluían de dicho requisito las explotaciones «exentas», a saber, las de la lista del art. 7 (respecto de las que cabe pensar que el legislador ya había contemplado el hecho de que, dadas sus características, no perturbaban la libre competencia), pero no las demás explotaciones no exentas, *incluidas las que pudieran llevarse a cabo en cumplimiento de sus fines*, que quedaban sometidas al mismo. Al añadirse a dicho apartado la mención de las explotaciones «ajenas» para evitar que la cifra neta de negocio correspondiente a las explotaciones propias de sus fines, pero no incluidas en la lista —y, por consiguiente, no exentas—, computase en el cálculo de los límites cuantitativos para entender cumplido dicho requisito, se omitió hacer alusión a la exigencia contenida en el precepto de que «no vulneren las normas reguladoras del derecho a la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad» (de hecho, el artículo en este punto mantiene la referencia a las «explotaciones económicas no exentas», no a las explotaciones económicas no exentas «ajenas»). Desde tal perspectiva, podría pensarse, pues, que se trata de un mero defecto de técnica legislativa que no invalida la idea de que no sólo las actividades ajenas, sino también las relacionadas y las propias cuando supongan la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios quedan sujetas al derecho de la competencia.

No fue, sin embargo, el único error —caso de entender que lo fuera, que no es nuestra opinión—, adviértase que también se mantuvo el demostrativo «estas», lo que, desde una lectura cabal, no podía sino hacer referencia a las explotaciones que acababa de mencionar en la misma frase: las explotaciones exentas «ajenas»³⁷⁰. Si a ello le añadimos la consideración de que las explotaciones propias, en puridad, no son —no podrían ser, según esta tesis— actividades de mercado (entendido en sentido estricto), deviniendo inadecuado su ajuste a dichas normas, en cuanto pensadas para unas entidades bien

³⁷⁰ Para facilitar la comprensión de cuanto venimos señalando resulta pertinente refrescar el contenido del art. 3.3º de la Ley 49/2002. Dice así: «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».

diferentes (lo que postulan, incluso, quienes distintamente mantienen que las entidades sin fin de lucro y, en particular, las fundaciones pueden llevar a cabo sus fines mediante el ejercicio de actividades de mercado), se comprende la dificultad de utilizar dicho artículo en el sentido de apoyar la idea de que la Ley 50/2002 admite la fundación-empresa funcional y, más bien, nos inclinamos a pensar que lo que reconoce es la posibilidad de que las fundaciones puedan ejercer actividades de mercado, pero siempre de un modo secundario. No las está instituyendo como una nueva forma de empresa.

Como ya expusimos anteriormente, no dejaría de resultar paradójico que la Ley las impida formar parte de sociedades en las que sus miembros respondan personalmente de las deudas sociales con el objeto de preservarlas del riesgo empresarial, garantizando la estabilidad de la dotación fundacional frente a terceros y, en cambio, las consintiera el ejercicio directo de una explotación mercantil, justamente en el cumplimiento de sus fines, donde la necesidad de no de limitar el ámbito de sus posibles destinatarios, por un lado, y la de no incurrir en competencia desleal, por otro, se prestan a una más fácil colisión. En definitiva, fuera de los casos en que ésta tenga un carácter puramente secundario o accesorio, que es cuando, al menos *a priori*, no son susceptibles de generar un riesgo patrimonial serio, ni de poner en cuestión sus fines, ni de perturbar gravemente la libre competencia, estimamos que el ejercicio de una actividad de mercado requiere la creación o participación en sociedades.

Bajo la perspectiva que venimos exponiendo, cabría pensar, pues, que *como regla*, en lo que concierne a las actividades que desarrollen en cumplimiento de sus fines, las ESFL deben seguir pautas semejantes a las que presiden la exigencia de tasas en los servicios o actividades que presta la Administración, partiendo del techo máximo que represente en su conjunto el coste del servicio³⁷¹, y sin perjuicio de modular individualmente su cuantía entre los diversos beneficiarios (v.gr., según criterios de capacidad económica)³⁷²,

³⁷¹ El art. 19 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos dispone:

«[...] 2. En general y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, *en su conjunto*, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

3. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan»

³⁷² En un sentido coincidente con el que exponemos, se expresa MARTÍN DÉGANO, quien entiende que en lo que concierne a las actividades asistenciales, «debe seguirse una política de precios, siempre inferiores a los fijados por las empresas mercantiles que desarrollan la misma actividad, para que toda clase de personas, fundamentalmente los más desfavorecidos, puedan acceder a estos servicios» (MARTÍN DÉGANO, I.: *El Régimen Tributario de las Confesiones...*, *op. cit.*, p.256 y ss). Más recientemente, en el mismo sentido, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (*Manual tributario de entidades no lucrativas...*, *cit.*, pp. 80-82), recordando la

evitando así que, aún de esta forma, pudiera producirse una restricción de los potenciales destinatarios³⁷³.

Ahora bien, el planteamiento quedaría incompleto si no contempláramos también ciertos supuestos en que la entidad puede desarrollar su misión mediante el ejercicio directo de una actividad productiva que pudiera reputarse como de mercado —porque con ella se busque la obtención de una ganancia— sin que ello necesariamente desnaturalice o menoscabe el cumplimiento de sus fines. Me refiero, entre otros, a aquellos casos en que los verdaderos *beneficiarios* de la actividad que la entidad en cuestión tenga como objeto, no sean los destinatarios de los bienes y prestaciones que ésta produce (los «clientes», por decirlo de forma sencilla y coloquial), sino, contrariamente, *los que prestan o realizan dicha actividad* (v.gr., los «trabajadores» o, más ampliamente, los productores de los bienes y servicios que dichas entidades proporcionan). Ejemplo paradigmático sería el de los *centros especiales de empleo*, que intervienen en el mercado, no como un simple medio de obtener recursos, sino como una forma de cumplir sus fines proporcionando ocupación a personas, que, de otra manera, quedarían extramuros del mercado laboral.

No nos vamos a extender ahora en su comentario, pues no se trata sino uno de los muchos y variados fines que pueden cumplir las entidades sin fin de lucro en el ámbito del llamado «tercer sector de acción social». Pero, a los efectos que venimos analizando, sí es preciso destacar lo que, *prima facie*, parecería revelarse como una clara inconsistencia. Veamos.

El Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social (en adelante, TRLGDPD)³⁷⁴, dispone en

normativa de algunas CCAA. Y también, MONTESINOS OLTRA, quien, respecto de las asociaciones de utilidad pública, en mérito de la remisión que el art. 31.3 de la LODA efectúa a la Ley General de Subvenciones (en cuyo art. 19.3 se establece la prohibición de que el importe de la subvención, aislada o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada), concluye que la LODA vincula así el reconocimiento de una finalidad de interés general a condiciones relativas al régimen económico de la actividad, lo que implica un límite —el coste de la actividad— que resulta no sólo aplicable a las que se financien con subvenciones, sino con carácter general a todas las asociaciones calificadas de utilidad pública. Vid., MONTESINOS OLTRA, Salvador: «Exención de las explotaciones económicas de entidades sin fines lucrativos bajo el régimen especial de la Ley 30/1994», *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 6/2009, Editorial Aranzadi SA, Pamplona, 2009 (BIB 2009\241), apdo. V.2.4.

³⁷³ En el mismo sentido, entre otros, CABRA DE LUNA, M.: «Artículo 24», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales*, op. cit., tomo I, p. 219; y TOMÁS Y VALIENTE, en «Estudio Previo», *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, op. cit., p. XLIII.

³⁷⁴ Dicho texto refundido fue aprobado por el RDLegislativo 1/2013 de 29 de noviembre (BOE núm. núm. 289, de 3 de diciembre de 2013), en cumplimiento de la disposición final segunda de la Ley 26/2011, de 1 de agosto, de adaptación normativa a la Convención Internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad, en la redacción dada por la disposición final quinta de la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, por la que se ordenaba la elaboración de un texto refundido en el que se regularizaran, aclararan y armonizaran la Ley 13/1982, de 7

su art. 43. que «Los centros especiales de empleo son aquellos *cuyo objetivo principal es el de realizar una actividad productiva de bienes o de servicios, participando regularmente en las operaciones del mercado*, y tienen como finalidad el asegurar un empleo remunerado para las personas con discapacidad; a la vez que son un medio de inclusión del mayor número de estas personas en el régimen de empleo ordinario. [...]».

Pues bien, a diferencia de dichos «centros especiales de empleo», en que la Ley no impone una determinada forma jurídica (lo que ha inducido a considerar que su objeto puede llevarse a cabo directamente por una fundación³⁷⁵), las «empresas de inserción social» —que, salvo referirse, no a situaciones de discapacidad, sino a otros supuestos de exclusión social, tienen el mismo fin: lograr la integración socio-laboral de personas que padecen o se encuentran en riesgo de sufrir marginación— sí han de revestir, en cambio, la *forma de sociedad mercantil o cooperativa*. El art. 4 de la Ley 44/2007, de 13 de diciembre, para la regulación del régimen de las empresas de inserción³⁷⁶ establece ahora que «[t]endrá la consideración de empresa de inserción *aquella sociedad mercantil o sociedad cooperativa legalmente constituida que, debidamente calificada por los organismos autonómicos competentes en la materia, realice cualquier actividad económica de producción de bienes y servicios, cuyo objeto social tenga como fin la integración y formación sociolaboral de personas en situación de exclusión social como tránsito al empleo ordinario*»³⁷⁷. Y preceptúa, entre otros requisitos, que deben estar

de abril, de integración social de los minusválidos, la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad y la Ley 49/2007, de 26 de diciembre, de infracciones y sanciones en materia de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad.

³⁷⁵ Así, PEÑALOSA ESTEBAN, Isabel: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones*. Tesis doctoral inédita. Universidad Rey Juan Carlos. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Departamento de Derecho Público I y Ciencia Política, diciembre 2012, p. 267. Por su parte, la DGT, en su resolución de 20/02/2006 (JT 2006\451), ante la consulta formulada por una asociación de personas con discapacidad que proyectaba constituir una fundación cuyo fin consistiría en la gestión de un Centro Especial de Empleo, elude dar respuesta a la pregunta formulada: «se plantea en primer lugar si es posible, de acuerdo con la normativa reguladora de los Centros Especiales de Empleo, que una fundación se constituya como Centro Especial de Empleo, *cuestión que no es competencia de este Centro Directivo*». No obstante, continuará diciendo, «en el caso de que tal opción fuera posible —sobre lo que no se pronuncia—, podría considerarse que la fundación constituida como Centro Especial de Empleo persigue fines de interés general como requiere el número 1º del artículo 3 de la Ley 49/2002».

³⁷⁶ BOE núm. 299, de 14 de diciembre.

³⁷⁷ La Ley establece, además, en su artículo 5 que dichas empresas deben mantener un porcentaje mínimo de trabajadores en proceso de inserción que no podrá ser inferior al 30 por ciento durante los tres primeros años, ni menor del 50 por ciento del total de la plantilla a partir del cuarto año —advértase que su objetivo es justamente la inserción, no el desarrollo de una explotación de mercado: ésta sólo es el medio para lograr dicho fin—, disponiendo que no pueden realizar actividades económicas distintas a las de su objeto social, y deben aplicar, al menos, el ochenta por ciento de los resultados o excedentes disponibles obtenidos en cada ejercicio a la mejora o ampliación de sus estructuras productivas y de inserción.

*promovidas y participadas por entidades sin ánimo de lucro, incluidas las de derecho público, asociaciones sin fines lucrativos y fundaciones, cuyo objeto social contemple la inserción social de personas especialmente desfavorecidas (art. 6), debiendo ostentar dichas entidades promotoras una participación de, al menos, el cincuenta y uno por ciento del capital social, en el caso de que la empresa de inserción revista la forma de sociedad mercantil, previniendo para el supuesto de que adopte la forma de sociedad cooperativa o de sociedad laboral, que dicha participación deberá situarse en los límites máximos recogidos en las diferentes legislaciones que les sea de aplicación a los socios colaboradores o asociados*³⁷⁸.

Así pues, cabría considerar que el Legislador no parece tener muy claro el modelo, pues no se acierta a comprender, por qué, aunque referidas a distintos colectivos en riesgo de exclusión, en un caso, haya impuesto que revistan ciertas formas jurídicas y, en otro, haya guardado silencio, dando pábulo a la posibilidad de que la explotación económica en que consisten pueda ser desarrollada por entidades a las que, en principio, no les estaría permitida la participación directa en el mercado, salvo de forma secundaria.

No obstante, cabría razonar de otro modo; a saber, que ni existe tal contradicción, ni se ha producido ningún cambio, sino, a lo sumo, una mera especificación. En este sentido, la circunstancia de que el TRLGDPD, respecto de los centros especiales de empleo, o anteriormente la DA 9ª de la Ley 12/2001 respecto de las propias empresas de inserción, no imponga unas determinadas formas jurídicas bajo las que se hayan de ejercer dichas explotaciones, no significa que autorice a que puedan desarrollarse directamente por cualesquiera personas jurídicas, lo que es cuestión respecto de la que ha de estarse, en todo caso, a lo que disponga el estatuto jurídico que regule cada una de éstas. Ello, de nuevo, nos devuelve a la polémica sobre los límites del ejercicio de actividades económicas por las fundaciones.

A este respecto no podemos dejar de insistir en que, a pesar de las dudas de constitucionalidad que reflejara el TC en su sentencia núm. 49/1988, y de las de legalidad a que nos hemos referido anteriormente, lo cierto es que, en la práctica cotidiana, la interpretación que parece haberse impuesto ha sido otra, de forma que la tan anhelada «fundación-empresa» pasa por haber obtenido carta de naturaleza en el tráfico jurídico-económico, especialmente si atendemos a los numerosos comentarios doctrinales tendentes a justificarlo.

³⁷⁸ Es importante anotar que, con anterioridad, la Disposición Adicional 9ª de la Ley 12/2001, de 9 de julio, de medidas urgentes de reforma del mercado de trabajo para el incremento del empleo y la mejora de su calidad (BOE núm. 164, de 10 julio 2001), no exigía, sin embargo, que la empresa de inserción revistiera una forma jurídica concreta: «Se considerarán empresas de promoción e inserción laboral de personas en situación de exclusión social, *cualquiera que sea su forma jurídica y actividad económica...*».

No es, como dije, mi opinión³⁷⁹. La Ley 50/2002 parte de la premisa de que las actividades dirigidas al cumplimiento de sus fines no pueden plegarse a

³⁷⁹ Tampoco, a lo que parece, la del novísimo *Anteproyecto de Ley de Fundaciones* (APLF) que acaba de aprobarse por el Consejo de Ministros de 29 de agosto de 2014, mientras corregíamos estas páginas. En su artículo 23 establece dicho APLF:

«Artículo 23. Actividades de la fundación.

1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades mercantiles, las primeras en cumplimiento de fines y las segundas como fuentes de financiación.

2. Se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines y no orientada a la obtención de beneficios, con independencia de que se realice de forma gratuita o mediante contraprestación para compensar gastos.

3. Se entiende por actividad mercantil la realizada por la fundación, orientada a la obtención de beneficios, cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sea complementaria o accesorio de los mismos, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

4. 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.

5. 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.

6. No podrá entenderse que las actividades de la fundación se realizan en cumplimiento de sus fines cuando consistan en actividades desarrolladas por sociedades mercantiles o en la adquisición de participaciones de capital y operaciones realizadas en el mercado financiero.

7. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las fundaciones bancarias cuya finalidad y actividad principal será la prevista en la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias».

Como puede observarse, su dicción viene a confirmar la interpretación del, por algunos, denostado art. 23 del RFCE05 e, incluso, va más lejos (a mi juicio, en este caso, demasiado), al obstaculizar su apartado 6 —seguramente sin pretenderlo— la posibilidad de que puedan promover y participar en empresas de inserción, que, según ha quedado expuesto, han de adoptar la forma de sociedad mercantil o cooperativa. Lo que, suponemos, será objeto de matización en sede parlamentaria. No obstante, debemos recordar aquí, el criterio reiteradamente sostenido por la Administración tributaria (así, en las contestaciones de la DGT a las consultas núm. V2282-06, de 16/11/2006; V0618-05, de 14/04/2005; V0062-06, de 13/01/2006; y V1874-06, de 20/09/2006), en el sentido de que ha de ser la propia fundación la que directamente realice las actividades de interés general, sin que pueda entenderse cumplido el requisito del apartado 1º del art. 3 de la Ley 49/2002 por el hecho de destinar los ingresos a otras entidades que las desarrollen; criterio que, a mi juicio, debiera ser matizado, en el sentido que se expone en el texto, de admitir la posibilidad de que, cuando no haya riesgo alguno, ni siquiera potencial, de menoscabarse los fines de interés general y éstos hayan de cumplirse mediante una explotación económica que suponga la intervención en el mercado (para lo que la fundación no sería apta y, en consecuencia, habría de constituir o participar en una sociedad mercantil, cual acaece en las empresas de inserción), dicho requisito pueda entenderse cumplido, máxime, cuando en dichos casos, será la fundación la que, como entidad dominante

la racionalidad del mercado y, a nuestro juicio, según hemos explicado, aun cuando se les permita el ejercicio de actividades económicas para obtener lucro, éstas quedarían constreñidas a un papel secundario o accesorio. Ello conduce, en buena lógica, a que tengan que adoptar las formas mercantiles propias de las entidades de mercado cuando pretendan actuar en el mismo de forma relevante, sea en ámbitos ajenos a sus fines, sea en su cumplimiento.

En mi sentir, tanto la Ley 44/2007, en relación a las empresas de inserción, como la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, parecen revelar, cuando menos, la tendencia a separar la actividad «asistencial» y la lucrativa, cuando ésta alcanza cierta relevancia.

En nuestra opinión, esta opción de política legislativa resulta acertada: reduce los riesgos patrimoniales que conlleva el ejercicio directo de actividades de mercado, en garantía de la subsistencia de la propia entidad y, a la postre, de la continuidad en el cumplimiento de los fines de interés general que le son propios; implica una mayor transparencia, en cuanto deben llevar una contabilidad separada, sin perjuicio de la necesaria consolidación de sus cuentas a fin de ofrecer una imagen fiel de la situación económico-financiera de la entidad sin fin de lucro y de sus empresas dependientes; evita la provocación de perturbaciones en el libre mercado; sorteas, tanto en el ámbito fiscal, como en el del derecho comunitario (libertad de circulación, ayudas de estado), el eventual reproche de discriminación respecto de otras empresas con que puedan concurrir; facilita, en su caso, el acceso a los recursos económicos necesarios, no ya para cumplir sus fines, sino para desenvolver su actividad económica en un contexto competitivo, permitiendo superar los déficits y restricciones de partida que, en mérito de su estatuto, sufren tales entidades cuando concurren en el mercado de factores (en el caso de las Cajas de Ahorros, por ejemplo, las «cuotas participativas», nacidas con el designio de que pudieran obtener del mercado los recursos financieros precisos, se mostraron ese sentido inadecuadas para cumplir su objetivo³⁸⁰); y permite, en suma, la especialización y la consiguiente profesionalización de sus funciones, en dos ámbitos, regidos por principios bien diferentes, aunque la entidad sin fin de lucro, en cuanto cabeza del grupo, deba garantizar —y rendir cuentas— de la subordinación última al interés general.

Ahora bien, dicho lo anterior, y en contra, quizá, de los afanes desregulatorios que se han venido imponiendo desde ciertas corrientes de pensamiento, estimo que es necesario, por un lado, una legislación, no forzosamente más prolija, pero sí más clara y decidida en este punto, que elimine las ambigüedades que se vienen padeciendo en su interpretación y en su praxis; y, por otro, que aborde, con más detalle del que se tratan

del grupo así formado, imparta las oportunas instrucciones y guíe la actividad de la empresa para que el interés general quede satisfecho, de lo cual habrá de rendir las oportunas cuentas.

³⁸⁰ Vid., las reflexiones que efectuaba al respecto COLINO MEDIÁVILLA, José Luis, «Reflexiones para mejorar la regulación y para facilitar la aceptación de las cuotas participativas», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, 2007, nº 108.

actualmente, determinados aspectos de su régimen sustantivo y fiscal. Así, los supuestos en que la ESFL actúa como un mero inversor, sin influencia para determinar la política de reparto de dividendos de la sociedad en que participa³⁸¹, diferenciándolos de los casos de ejercicio indirecto de una actividad económica y previniendo su incidencia en el régimen fiscal de la Ley 49/2002³⁸²; regulando, más allá de la escueta (e insuficiente) referencia a la posibilidad de «participar en sociedades “mercantiles” en las que no se responda personalmente de las deudas sociales»³⁸³, los pormenores de la creación o integración de la ESFL en un grupo y las relaciones entre ésta y las empresas que lo forman (no sólo desde el punto de vista contable, que es en el que la actual legislación, con mayor o menor fortuna, se detiene algo más, sino también desde la conciliación del llamado «interés del grupo» y de los intereses de los accionistas minoritarios o de sus acreedores³⁸⁴), por citar algunos aspectos de los que iremos viendo en este trabajo.

VI. EL CONCEPTO DE «ENTIDAD SIN FIN DE LUCRO» A EFECTOS DE LA LEY 49/2002 Y LA FUNCIÓN DE LOS REQUISITOS DE LOS ARTÍCULOS 2º Y 3º

³⁸¹ Aspecto en el que poco o nada resuelve el Código de conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones financieras temporales, aprobado por Acuerdo del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores de 20 de febrero de 2019 (BOE núm. 55, de 5 de marzo de 2019)

³⁸² Como luego se verá, ni el volumen de operaciones correspondiente a ese ejercicio indirecto de actividades económicas se tiene en cuenta a los efectos del límite del art. 3.3º (ya que éste sólo contempla los de la ESFL), ni los ingresos obtenidos por sus empresas subsidiarias se toman en cuenta tampoco a efectos de determinar el caudal de recursos que debe ser destinado al cumplimiento de sus fines (salvo, claro es, que hayan sido objeto de reparto, vía dividendo). Vid., art. 3.2º L49/2002. Adviértase en este sentido, que la decisión sobre el dividendo, aunque el beneficio quede gravado en cabeza de la sociedad, puede estar hurtando ese volumen de ingresos al cumplimiento de los fines de interés general, por lo que, cuando menos, debería exigirse una explicación en la memoria fiscal y contable, además de en las cuentas consolidadas. Sin embargo, es curioso observar en ese aspecto que, a diferencia de la Ley 30/1994, en cuyo art. 42.1.c), se exigía la justificación de que la titularidad de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles coadyuvaba al mejor cumplimiento de los fines, ni la Ley 49, ni la Ley 50/2002, establezcan nada sobre el particular.

³⁸³ Sobre dicha insuficiencia, vid., ARGUDO PÉREZ, J.L.: «Notas sobre la participación de las fundaciones en sociedades cooperativas», *Acciones e Investigaciones Sociales*, núm. 18 (nov. 2003), pp. 7-28 y LA CASA GARCÍA, R.: «La fundación-empresa», *op. cit.*, pp. 189 y ss.

³⁸⁴ Terreno en el que la doctrina mercantilista, en defecto de la debida atención del legislador, ha venido propugnando el llamado «contrato de grupo», tanto con carácter general para cualesquiera de ellos (así, entre otros, DE ARRIBA FERNÁNDEZ, Mª Luisa, *Derecho de Grupos de Sociedades*, Civitas-Thomson Reuters, edit. Aranzadi, 2ª edición, 2009, pp. 228-346; y EMBID IRUJO, J.M.: «El significado jurídico de los grupos de sociedades. “La corporate governance”». *Ekonomiaz* núm. 68, 2008, pp. 97 y ss.), como, en particular, respecto de los grupos integrados por fundaciones (así, EMBID IRUJO, J.M.: «La inserción de una fundación en un grupo de empresas: problemas jurídicos», *Revista de derecho mercantil*, núm. 278, 2010, pp. 1384 y ss).

1. PLANTEAMIENTO

Antes de seguir nuestra exposición con el análisis concreto de las entidades a las que va dirigido el régimen fiscal de la Ley 49/2002 y de los requisitos que, según dicha Ley, éstas han de reunir, es necesario que nos detengamos ya, en una cuestión a la que venimos haciendo continua referencia y cuyo tratamiento habíamos dejado anteriormente aplazado: a saber, si Ley 49/2002 elabora su propia definición de entidad sin fin de lucro y cuál es el papel que juegan los requisitos de sus arts. 2º y 3º.

A ese respecto, se ha de comenzar llamando la atención sobre el modo en que la Ley delimita el ámbito subjetivo del régimen fiscal que nos ocupa.

De entre las distintas alternativas que cabía manejar con ese objeto, una opción hubiera sido *señalar la tipología de entidades* que se consideran merecedoras de dicho régimen fiscal por entenderse implícito en ellas su carácter no lucrativo y altruista; esto es, habida cuenta de las exigencias que para la adopción de tales formas jurídicas ya les vienen impuestas desde otros sectores del ordenamiento.

Otra posibilidad, por el contrario, era *establecer en sede tributaria los requisitos necesarios* para que una entidad, *prescindiendo de su forma jurídica*, pudiera ser considerada ESFL a efectos del disfrute de dicho régimen fiscal. Tal es la fórmula que se utiliza, por ejemplo, en el art. 20, tres, de la LIVA, en relación a las «entidades de carácter social»³⁸⁵.

Sin embargo, ninguna de las dos opciones convencerían al Legislador, que, a pesar de las críticas vertidas con motivo de la tramitación parlamentaria de la anterior Ley 30/1994, terminaría acudiendo a una fórmula ecléctica, análoga a la establecida por aquélla en sus arts. 41 y 42³⁸⁶.

³⁸⁵ Dicho art. 20.Tres, LIVA, dispone: «A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos: 1º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. 2º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. 3º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8º y 13º de este artículo. Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine. La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención».

³⁸⁶ En relación a la Ley 30/1994, ABRIL ABADIN señalaba que «Frente a la opción de atender fundamentalmente a la ausencia de ánimo de lucro en los fines perseguidos prescindiendo de la forma jurídica de la entidad, orientación seguida en los países de

Así pues, de igual modo que su predecesora, la Ley 49/2002 combinará ambas opciones: mientras que, por un lado, circunscribe su ámbito de aplicación a unas concretas entidades no lucrativas (las que menciona en su artículo 2º), por otro, les exige, además, determinados requisitos (los que enumera en su artículo 3º), sin cuyo cumplimiento no podrán beneficiarse del régimen que establece.

Este *modus operandi*, unido a la propia literalidad de ambos preceptos, nos situará ante dos posibles interpretaciones:

A) Considerar que dichos artículos tratan simplemente de delimitar las entidades destinatarias del régimen especial, sin que ello represente, en rigor, el establecimiento de un concepto o una nueva categoría de entidad sin fin de lucro. Conforme a esta interpretación, la Ley 49/2002 partiría de la calificación efectuada por la normativa civil, adicionando determinados requisitos —los del artículo 3º—, que se concebirían así, no como requisitos para «ser» sin fin de lucro, sino para «acceder» a este régimen fiscal especial.

B) Estimar, por el contrario, que dichos artículos sí han supuesto la fijación de un nuevo concepto, aunque con la importante salvedad de que su concreción se habría formulado con un expreso *carácter operativo*, a los limitados efectos de la aplicación de este régimen especial, sin pretensiones de validez en otros confines distintos; esto es, dichos preceptos no tratarían de definir lo que, con carácter general en el ámbito tributario, sean entidades sin fin de lucro, sino exclusivamente lo que por tales haya de entenderse «a efectos de esta Ley», de forma que no se excluye la posibilidad de que otras normas fiscales establezcan su propia definición de entidad no lucrativa —o de que asuman, sin más, los conceptos acuñados en otras parcelas del Ordenamiento—, exigiendo para tal calificación y para la aplicación de las consecuencias que de las mismas se deriven, requisitos distintos de los que se requieren en la Ley 49/2002³⁸⁷.

raigambre anglosajona, la Ley se ha inclinado por el sistema denominado continental, en el que se exige, para disfrutar de tal regulación, la adopción de una determinada forma jurídica en la que se entiende implícita la ausencia de ánimo de lucro»; añadiendo que la exigencia de que las fundaciones y asociaciones de utilidad pública cumplan, además, determinados requisitos que garanticen el cumplimiento de los fines que determinan la aplicación del régimen especial «se justifica por la necesidad de concretar el perfil del destinatario de la norma dado lo heterogéneo del colectivo y la gran diversidad de sus actividades». Cfr., ABRIL ABADIN, Eduardo: «Estudio previo a las disposiciones de contenido fiscal», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*. Op., cit., pág. 336-337. A mi juicio, sin embargo, como se señala en el texto, más que optar por el *sistema continental*, el Legislador ha fusionado ambos modelos.

³⁸⁷ En puridad, cabría pensar desde esta perspectiva, no otra cosa se produce cuando la normativa del IS, por ejemplo, contempla la aplicación del «régimen especial de las entidades parcialmente exentas» a aquellas entidades sin ánimo de lucro *a las que no sea de aplicación el régimen fiscal de la Ley 49/2002*; esto es, a las que no cumplan los requisitos de la citada Ley o decidan no acogerse a su disciplina. Repárese en que también aquí se trata de entidades e instituciones sin ánimo de lucro, calificación para la que, sin embargo, no serviría el concepto

Al igual que ya ocurriera con su antecesora, la interpretación más extendida es que la Ley 49/2002 no contiene un concepto propio de «entidad sin fin de lucro», sino que se limita a «reconocer» esa condición a las que expresamente cita en su artículo 2º, sin perjuicio de los requisitos establecidos en su art. 3 *para poder acogerse al régimen fiscal especial*. De esta opinión son, entre otros, MARTÍN PASCUAL³⁸⁸, MARCO SERRANO³⁸⁹ y PEDREIRA MENÉNDEZ³⁹⁰ y, más imprecisamente, CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS³⁹¹, todos ellos en relación a la nueva Ley 49/2002. En sentido contrario, RUIZ GARIJO³⁹².

de la Ley 49/2002, puesto que precisamente estamos hablando de un régimen que se aplica a entidades que no se ajustan a los parámetros de dicha Ley.

³⁸⁸ MARTÍN PASCUAL, C.: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, op. cit.*, pág. 28, quien manifiesta que «La Ley 49/2002 no ofrece una definición de ESFL a efectos tributarios, sino que lleva a cabo una remisión normativa a los respectivos conceptos sustantivos de las entidades a las que considera aplicable la Ley».

³⁸⁹ MARCO SERRANO, L.M.: «El Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», quien señala que el art. 2º de dicha Ley atribuye la consideración de ESFL a las fundaciones, asociaciones de utilidad pública y ONGDs de desarrollo, añadiendo que «a los efectos de la aplicación del régimen tributario especial, el artículo 2º de la Ley 49/2002 describe [a dichas entidades] como *potenciales beneficiarias* del mismo, *por considerarlas ESFL (...)*»; esto es, según dicho autor, el art. 2º especificaría, por un lado, qué entidades considera sin fin de lucro, las cuales *para disfrutar del régimen fiscal* (por eso se refiere a ellas como «potenciales beneficiarias» de dicho régimen) han de cumplir, por otro, los requisitos del art. 3º, que el mismo autor titula inequívocamente en su exposición como «*requisitos para poder optar al régimen especial*». *Ibidem*, pág. 6, 7, 10 y 12 (la cursiva es mía).

³⁹⁰ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit. Aunque dicho autor no se detiene sobre si la Ley 49/2002 establece un concepto particular de entidad sin fin de lucro, de su exposición parece desprenderse la idea de que esta condición viene determinada por las normas que disciplinan el régimen sustantivo de dichas entidades, que el derecho tributario se limitaría a aceptar, sin perjuicio de exigir determinados requisitos para poder disfrutar de los beneficios que establece a su favor. En este sentido señala que «El exigir a las entidades sin fines lucrativos el cumplimiento de una serie de condiciones para poder acceder a determinados beneficios fiscales, es algo tradicional en nuestro ordenamiento tributario, incluso con anterioridad a la Ley 30/1994» (*Ibidem*, pág. 88, nota 128).

³⁹¹ CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin fin de lucro: estímulo público y acción privada*. CIDEAL-PricewaterhouseCoopers, Madrid, 2004. Dichos autores, tras comenzar afirmando con cierta rotundidad que la Ley 49/2002 no define el concepto de entidad sin fin de lucro, sino que se limita a enumerar las entidades que se consideran sin fines lucrativos a efectos de la ley (pág. 11), parecen matizar luego dicha afirmación al señalar que «no se da tal definición, sino que *obliga a construir la misma integrando los requisitos que establece el artículo 3º*», lo que les lleva a entender por tales las que «*cumpliendo los requisitos* establecidos en la Ley 49/2002, persiguen fines de interés general y destinan a su realización sus rentas o ingresos» (*Ibidem*, pág. 11). Sin embargo, posteriormente, al referirse a dichos requisitos del artículo 3º como «requisitos adicionales para poder disfrutar del régimen», si no interpretamos mal su pensamiento, parecen volver a situarse en línea con quienes consideran que el concepto de entidad sin fin de lucro radica en el artículo 2º (esto es, que la Ley 49/2002 no fija un concepto propio sino que remite a los respectivos regímenes sustantivos de las entidades que dicho artículo menciona), constituyendo los del artículo 3º meros requisitos «adicionales» no para «ser» sin fin de lucro, sino para «disfrutar» del régimen fiscal. Así, señalan en el párrafo que se comenta: «*Establecido por agregación el concepto de entidad sin fines lucrativos*, o sea, qué tipo de

Pero como señalábamos, no se trata, ciertamente, de una cuestión nueva: la redacción del art. 41 de la Ley 30/1994 —de análogo tenor que el art. 2º de la Ley 49/2002—, fue objeto de polémica durante la tramitación parlamentaria de aquella Ley³⁹³, y su equivocidad, puesta de relieve, cuando no abiertamente criticada, por la doctrina³⁹⁴.

En este sentido, resultaban expresivas las observaciones de COLAO MARIN³⁹⁵, que, aunque realizadas en relación a la anterior Ley 30/1994, podían ser perfectamente trasladables a la Ley 49/2002:

entidades jurídicas pueden acceder a los beneficios de la Ley 49/2002, *ésta regula, en su artículo 3, los requisitos adicionales para poder disfrutar del régimen*» (CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin fin de lucro...*, op. cit., pág. 20).

³⁹² Así, parece desprenderse cuando señala que «En mi opinión, hay que tener en cuenta otros requisitos exigidos por la Ley 49/2002 para que una entidad (asociación de utilidad pública, fundación u organización no gubernamental) *merezca la calificación de ESFL*». RUIZ GARIJO M.: «Fiscalidad de la donación de bienes inmuebles a favor de una entidad deportiva declarada asociación de utilidad pública. Comentario a la Consulta de la DGT de 5 de septiembre de 2003, núm. 1203-03», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1/2004, (BIB 2004\268). La *cursiva* es mía.

³⁹³ El mencionado artículo 41 decía: «Definición de entidades sin fines lucrativos a efectos del presente Título. Son entidades sin fines lucrativos a efectos de este Título las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública *que cumplan los requisitos establecidos en este Título*». El inciso en cursiva es la supresión que se pretendía en las enmiendas a que se alude en el texto. Sobre éstas, véanse más adelante las notas 407 y 409.

³⁹⁴ Así, Enrique GIMÉNEZ-REYNA e Ignacio y Juan ZURDO Y RUIZ DE AYUCAR, tras hacer alusión a las enmiendas presentadas por el Grupo Popular en las que justamente se propugnaba la supresión del inciso final de dicho artículo 41, pondrían en evidencia esa ambigüedad al señalar en referencia al mismo que : «El artículo 41, *tanto si* hace una precisión sobre los *requisitos para ser considerada entidad amparada por la Ley, como si* la hace sobre los *requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial*, es un precepto que tiene una extraordinaria trascendencia, porque acota cuáles son las entidades que pueden disfrutar de dicho régimen fiscal especial». Cfr., Enrique GIMÉNEZ-REYNA e Ignacio y Juan ZURDO Y RUIZ DE AYUCAR, «Artículo 41», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Vol. I, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 370-371. El iluminado es nuestro.

Por su parte, GARCÍA LUIS, recordando, asimismo, el debate parlamentario, resaltaba que «no deben confundirse en ningún momento los requisitos necesarios para poder constituir válidamente una fundación o una asociación, con los establecidos para poder disfrutar de un régimen fiscal determinado. La técnica legislativa lógica que debería haberse seguido es haber incluido en el título II de la Ley exclusivamente aquellos requisitos a cumplir “adicionalmente” por las entidades que quieran gozar del régimen fiscal beneficioso. (...) debe quedar claro que pueden perfectamente existir fundaciones o asociaciones de utilidad pública que no cumplan todos y cada uno de los requisitos fiscales, sin que por ello dejen de ser entidades de interés general». GARCÍA LUIS, Tomás: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*. Edit. Lex Nova, Valladolid, 1995, pág. 46.

³⁹⁵ COLAO MARÍN, Pedro: «Requisitos de acceso al régimen tributario para las entidades sin fines lucrativos de la Ley 30/1994, de mecenazgo, y ausencia de ánimo de lucro», *JT*, Aranzadi, 1999 (BIB 1999\1631). La *cursiva* es mía.

«Como sucede en otras ocasiones en la Ley, la utilización del verbo “ser” viene a enturbiar una redacción que podría ser más clara. En efecto: *elaborado por la normativa general el concepto de entidad sin fin lucrativo*, el beneficio a otorgar debería haberse condicionado, no al hecho de “ser” o no “ser” a los efectos de un título determinado de la Ley, sino al de, supuesto esto, cumplir la serie de requisitos y condiciones que la propia norma, como se verá se ocupa de regular profusamente. El artículo 41 tiene, además, cierto carácter tautológico, pues al fin y al cabo no hace sino decir que se consideran beneficiarias de las disposiciones del Título las entidades que cumplan los requisitos necesarios para acceder a ellas. Es, en función de estas razones, un artículo prescindible. Lo único que en realidad hace es delimitar el ámbito de aplicación, de forma expresa, a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, y esa disposición podría haberse manifestado en el art. 40».

En suma, puede decirse que existe una generalizada opinión que considera que tanto la Ley 30/1994 como la Ley 49/2002, reconocen, sin más, la condición de ESFL a los concretos tipos de entidades que respectivamente citan en sus artículos 41 y 2º, con la consecuente consideración de que los requisitos establecidos en los art. 42 y siguientes de la anterior Ley 30/1994 y 3º de la vigente Ley 49/2002, constituyen meras *condiciones de acceso* al régimen fiscal.

Tales conclusiones requieren, no obstante, a mi juicio, un análisis más detenido, máxime si tenemos en cuenta las modificaciones operadas por la Ley 49/2002; análisis que, en todo caso, nos resultará útil para la comprensión de este régimen y, muy especialmente, del de las entidades equiparadas, como enseguida aclararemos.

2. RELEVANCIA DE LA CUESTIÓN.

Aunque es evidente que el cumplimiento de los requisitos del artículo 3º —se reputen para «ser» sin fin de lucro o para «acceder» al régimen fiscal—, implica, en todo caso, la posibilidad de optar al disfrute de los beneficios fiscales que comporta dicho régimen (por lo que bajo esa perspectiva puede parecer que el tema carece por entero de trascendencia), no ha de pasar desapercibido, sin embargo, que la cuestión puede alcanzar cierta importancia cuando nos situamos frente a entidades que tienen equiparado su régimen fiscal al de las entidades no lucrativas, como es el caso de las entidades religiosas, y, particularmente, de las comúnmente designadas como entidades religiosas «menores»³⁹⁶.

³⁹⁶ Una cuestión ligada a la que ahora nos ocupa y que habremos de contemplar más adelante, es si cabe considerar que los Acuerdos de Cooperación han equiparado a las entidades religiosas con las entidades sin fin de lucro de la Ley 49/2002, o sí, por el contrario, dicha equiparación sólo puede tenerse por realizada con las que la doctrina había venido llamando «entidades de segunda división».

Dentro de las entidades religiosas ha sido habitual distinguir, por un lado, las denominadas *entidades religiosas «mayores»*, que componen el núcleo básico de las Iglesias, Comunidades y Confesiones religiosas³⁹⁷, y, por otro, las *entidades religiosas «menores»*³⁹⁸. Una y otra clase de entidades se encuentran equiparadas en los respectivos Acuerdos de Cooperación con el Estado, a las entidades sin fin de lucro, benéficas o benéfico-docentes, pero mientras que a las EERR «mayores», la DA.9ª.1 de la Ley 49/2002 les atribuye directamente, sin más, el régimen previsto en los arts. 5 a 15, por el contrario, respecto de las EERR «menores» la aplicabilidad de los beneficios fiscales del régimen especial de la Ley 49/2002 resulta mucho más matizada. Así, la D.A.9ª.2 establece que:

«El régimen previsto en esta Ley³⁹⁹ será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa sede [así como a las demás entidades de la misma naturaleza del resto de confesiones no católicas con acuerdo de cooperación]..., *siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen»*.

Debe tenerse en cuenta que respecto de las entidades menores, tanto el art. V del citado AAE, como los correspondientes preceptos de los Acuerdos de Cooperación con las restantes confesiones, disponen que:

«Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social *tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas»*⁴⁰⁰.

³⁹⁷ En el caso de la Iglesia católica constituyen dicho núcleo las entidades a que se refiere el art. IV del AAE: la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas.

³⁹⁸ Dichas entidades menores son, en el caso de la Iglesia católica, las asociaciones y entidades religiosas a que se refiere el art. V del AAE: asociaciones de fieles –v.gr., Terceras Ordenes seculares, Archicofradías, Cofradías, Hermandades, Pías uniones primarias–, fundaciones religiosas –v.gr., beneficios, institutos y fundaciones pías–, y, en suma, otras entidades no comprendidas entre las del art. IV, creadas o fomentadas por aquéllas.

³⁹⁹ Obsérvese cómo la remisión lo es a la Ley en su totalidad, a diferencia de las EERR mayores en que se efectúa directamente a los preceptos donde se contienen los beneficios fiscales.

⁴⁰⁰ Caso especial lo constituyen, no obstante, las «fundaciones religiosas», pues, aunque también se trata de entidades menores, la Ley 49/2002 las concede un tratamiento autónomo en su DA.8ª, atribuyéndolas los beneficios de los artículos 5 a 25, si bien para su disfrute precisan ejercer la opción por el régimen especial, presentando certificación de su inscripción en el RER, y el cumplimiento del requisito establecido en el art. 3.5º.

Pues bien, efectuadas estas aclaraciones, la cuestión a que nos estamos refiriendo es la de si la transcrita D.A.9ª.2, en la medida en que condiciona los beneficios fiscales del régimen especial al cumplimiento de los *requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen*, se ajusta a lo dispuesto en el citado art. V del AAE⁴⁰¹; cuestión en la que, a nuestro juicio, incide la respuesta que previamente demos a la ahora planteada en relación al concepto de ESFL, que es la que a continuación se analiza en los siguientes apartados.

En efecto, si los requisitos del art. 3º se reputan como requisitos *para disfrutar del régimen fiscal*, la equiparación con las entidades sin fin de lucro habría que entenderse efectuada con las fundaciones, asociaciones de utilidad pública y demás entidades que menciona el art. 2º, por lo que, desde este presupuesto de partida, las entidades equiparadas deberían cumplir, igual que aquéllas, los demás requisitos especificados en dicho precepto, en cuanto se trataría de requisitos para el acceso al régimen fiscal⁴⁰².

Sin embargo, si se admite la tesis contraria, a saber, que la condición de ESFL, a efectos de la Ley 49/2002, no deriva de la calificación que determinadas entidades puedan ostentar de acuerdo con los requisitos exigidos desde otros sectores del ordenamiento (o, dicho en términos más exactos, de la *asunción* de dicha calificación por el artículo 2º de la Ley 49/2002), sino que se considera fruto del cumplimiento tanto de los requisitos del art. 2º como de los del artículo 3º, parece, en principio, que la conclusión lógica sería que no habría lugar a exigir que las entidades equiparadas cumplieran requisito alguno⁴⁰³, pues no puede pretenderse que cumplan unas formalidades exigibles para gozar de una consideración que la Ley directamente ya les atribuye al equipararlas.

⁴⁰¹ Lo mismo cabría decir respecto de los arts. 11 de los Acuerdos suscritos con las demás Confesiones, si bien hay un dato cuya relevancia no puede dejar de anotarse: en el caso de la Iglesia Católica, el AAE tiene la naturaleza de Tratado Internacional [vid., el mismo reconocimiento en relación al Convenio del Estado Español con la Santa Sede sobre régimen económico de las personas encargadas de la enseñanza de la religión católica en los centros públicos de educación primaria se efectúa en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 26 abril 2004 (RJ\2004\2652)], de la que carecen, en cambio, los Acuerdos suscritos con otras Confesiones minoritarias.

⁴⁰² No obstante, aunque ahora no podamos detenernos en ello, conviene apostillar que para algunos autores, los Acuerdos de Cooperación con el Estado no «equiparan» las EERR a las entidades sin fin de lucro, sino que lo que hacen es atribuirles solamente las consecuencias beneficiosas («tendrán derecho a los beneficios»), no siéndoles, por tanto, exigibles más requisitos que los específicamente mencionados en los Acuerdos, a saber: acreditarse como entidades religiosas y realizar actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social (Cfr., MARTÍN DÉGANO, I.: «Consideraciones acerca de la disposición adicional quinta ...», pág. 92-95).

⁴⁰³ Salvo los de carácter procedimental, por cuanto, como luego veremos, en nuestra opinión, de su cumplimiento, esto es, del oportuno ejercicio de la opción, no depende la condición de ESFL, sino sólo la *efectividad del régimen fiscal* que dicha condición lleva anudado.

Por explicarlo de un modo más gráfico: de acuerdo con este punto de vista, la *condición de ESFL* no se predicaría, por ejemplo, de las fundaciones, sino de *las fundaciones que cumplan determinados requisitos* (los del art. 3º), que es a las únicas a las que se considera ESFL a efectos de la Ley 49/2002.

Para aclarar esta cuestión resultará útil comenzar recordando la distinción elaborada por la doctrina bajo la vigencia de la Ley 30/1994, entre requisitos «sustanciales» y requisitos «fiscales».

3. REQUISITOS «SUSTANCIALES» Y REQUISITOS «FISCALES» EN LA LEY 30/1994.

3.1 Los requisitos «fiscales» como condiciones para el disfrute del régimen especial.

Como hemos expuesto al inicio del capítulo, a diferencia de la situación actual, en la que la Ley 49/2002 sólo contiene el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro, la Ley 30/1994 contemplaba en el mismo texto, tanto los aspectos fiscales (título II), como el régimen jurídico de las fundaciones (título I) y –en menor medida– de las asociaciones de utilidad pública (D.A.13ª). El artículo 41 de dicha Ley (de análogo modo a como hace hoy el art. 2º de la Ley 49/2002) circunscribía el régimen fiscal de las ESFL a ambos tipos de entidades, al establecer que «Son entidades sin fines lucrativos... las *fundaciones* inscritas en el Registro correspondiente y las *asociaciones declaradas de utilidad pública* que cumplan los requisitos establecidos en este Título». Ello, evidentemente, implicaba que para disfrutar de los beneficios fiscales no sólo era necesario el cumplimiento de los requisitos establecidos en el título II de la Ley, sino que previamente era preciso el cumplimiento de los requisitos referentes al régimen jurídico correspondiente a la tipología de entidades a las que se circunscribía el régimen fiscal.

Pues bien, habida cuenta de ello, un sector de la doctrina utilizó la denominación de requisitos «sustantivos» para referirse a ese conjunto de aspectos de carácter civil y administrativo que conformaban el régimen jurídico de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, reservando la expresión «requisitos fiscales» para designar los establecidos en el título II. En este sentido, aunque pudiera discreparse de la idoneidad del término «sustantivos» (otros autores prefirieron denominarles requisitos «estructurales»⁴⁰⁴), ha de convenirse en que su *significación originaria* no era propiamente fiscal (esto es, las situaciones de hecho a que aludían, las condiciones seleccionadas y los

⁴⁰⁴ Así, MARTÍN DÉGANO, quien señalaba que la calificación de requisitos sustantivos «pueden inducir al equívoco de entender que los mismos son esenciales por contraposición a otros que serían meramente formales». MARTÍN DÉGANO, I: *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, nota 6, pág. 56-57.

efectos que se anudaban a su cumplimiento, antes que por el derecho tributario, eran contempladas por otros sectores del Ordenamiento Jurídico). Ésta era la idea básica de la distinción: con la calificación de «sustantivos» o «estructurales» se aludía a unos requisitos cuya naturaleza era, en última instancia, de carácter civil o administrativo, mientras que los que se consignaban básicamente en los artículos 42 y 43, por el contrario, eran considerados propiamente «fiscales», en el sentido de que de ellos dependía el disfrute de los beneficios tributarios establecidos, y, a tal respecto, el mismo Legislador parecía avalar la distinción al rubricar los del art. 42 como «requisitos para disfrutar del régimen fiscal»⁴⁰⁵.

Esta forma de plantearse la cuestión invitaba, en definitiva, a considerar que la *naturaleza no lucrativa* de las entidades citadas en el art. 41 L30/94 *dependía de los requisitos «sustantivos»* exigidos por las normas extrafiscales a las que dicho precepto remitía, de manera que los *requisitos «fiscales»* del título II, a cuyo cumplimiento y acreditación se subordinaba la aplicación del régimen especial, se concebían como presupuesto no del concepto de ESFL, sino, exclusivamente, como *condiciones para el disfrute del régimen fiscal*⁴⁰⁶.

Además del citado párrafo primero del art. 42 y del art. 43, la misma Exposición de Motivos, incluso el art. 40.1 con que se principiaba el título II, parecían confirmar dicha interpretación. En efecto, cuando en la Exposición de Motivos se habla de identificar a las entidades destinatarias del régimen especial, se explica que dicha identificación se efectúa, primero, «*definiendo como entidades sin fines lucrativos... a las fundaciones... y a las asociaciones*

⁴⁰⁵ Dicho art. 42 señalaba en su párrafo primero: «*Para disfrutar del régimen fiscal previsto en el presente Título las entidades mencionadas en el mismo deberán cumplir los siguientes requisitos: (...)*». En el mismo sentido, el art. 43 establecía: «*Para disfrutar del régimen previsto en este Título, los cargos de patrono de las fundaciones y representante estatutario de las asociaciones...*».

⁴⁰⁶ En este sentido, PÉREZ DE AYALA señalaba que «los artículos 42 y 43 no hacen sino recapitular, como presupuestos legales del régimen fiscal especial contenido en la Ley 30/1994, una serie de requisitos que ya se exigen por ésta como necesarios –con carácter sustantivo– (en los artículos 1º, 25, 23.4 y 5; 31 y 13.4) a todas las Fundaciones reconocidas e inscritas en el correspondiente protectorado. De forma tal que si una Fundación ya está inscrita y reconocida como tal, y no tiene participaciones mayoritarias, directa o indirectamente en el capital de compañías mercantiles, ya tiene derecho subjetivamente, *ope legis* al régimen fiscal de los artículos 48 y siguientes (para los supuestos de exención que dichos preceptos contemplan); y salvando la solicitud expresa de la misma, en los casos en que la propia ley así lo exige», de lo que dicho autor colegía la improcedencia de que las autoridades tributarias denegasen las exenciones de este régimen especial, por ejemplo, en base a no haber acreditado cumplir fines de interés general, cuando se tratara de fundaciones calificadas, reconocidas e inscritas en el Protectorado correspondiente. Cfr., PÉREZ DE AYALA, J.L.: «Las fundaciones ante el Impuesto sobre Sociedades», en AA.VV., *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo* (dir.: OLMOS VICENTE), Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Dykinson, Madrid, 1998, pág. 69-70. Por nuestra parte conviene avanzar, por lo que más tarde diremos, que, muy probablemente, evitar este tipo de argumentaciones sea uno de los motivos que pudieron inducir las modificaciones operadas por la Ley 49/2002, en el sentido de enfatizar la autonomía del derecho tributario en la fijación e interpretación del concepto de entidad sin fin de lucro que la Ley establece.

declaradas de utilidad pública» y, segundo, «estableciendo una serie de requisitos que las entidades antes descritas deben reunir para garantizar la realización de los objetivos perseguidos». Por su parte, el art. 40.1 señalaba que «El presente título tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en el mismo, *en consideración a su función social, actividades y características...*». De todo ello parecía colegirse, pues, que *la «condición de ESFL» derivaba de tratarse de una de las entidades del artículo 41, escogidas, a la sazón, en mérito de los rasgos que denotaban ese carácter no lucrativo y su intrínseca dedicación a los fines que pretendían incentivarse, sin perjuicio de su sometimiento a los requisitos del art. 42 y siguientes, a los efectos del disfrute del régimen fiscal especial, como decía la rúbrica de dicho último artículo*⁴⁰⁷.

Adviértase que ello, en el fondo, comportaba negar la existencia, a efectos del título II de la Ley 30/1994, de un concepto de ESFL autónomo respecto de la normativa civil o administrativa, de forma que, desde el momento en que cumplieran los requisitos «sustantivos», gozaban de una condición —la de entidad sin fin de lucro— que el Derecho tributario vendría constreñido a acatar, sin perjuicio de los requisitos exigidos en el título II, que, como hemos dicho, desde este enfoque se concebirían *no para ser sin fin de lucro, sino para poder optar por el régimen especial*. De ahí, en suma, que, dichos requisitos «fiscales» se entendieran como redundantes —como viva manifestación del recelo de la Administración Tributaria—, proclamándose la subordinación, cuando no la exclusión, del Derecho tributario en la calificación de dichas

⁴⁰⁷ El rótulo del artículo 42 se debió a la enmienda nº 331 formulada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, que propuso modificar el epígrafe que figuraba en el texto del Proyecto de Ley («Requisitos que deben cumplir»), por el de «Requisitos que deben cumplir *para disfrutar del régimen fiscal previsto en el presente título*», aceptada en el dictamen de la Comisión de Educación y Cultura del Congreso en su sesión del 14-6-1994 (BOCG, serie A, núm. 39-1) y finalmente redactado en su texto definitivo por el Senado, de acuerdo con el Informe de la Ponencia. La aludida enmienda llevaba esta justificación: «*Los contemplados en el artículo 42 no son requisitos para ser entidad privada sin fines lucrativos (o de interés general), sino para poder disfrutar del régimen fiscal previsto en este Título. Debe quedar absolutamente claro que dichos requisitos no afectan a su régimen sustantivo, sino sólo a su régimen fiscal y que puede haber –perfectamente– entidades privadas sin fines lucrativos (o de interés general) a las que no se aplique este régimen fiscal sin dejar por ello de ser lo que son*».

No obstante, su aceptación, en sí misma, no resulta concluyente: otras enmiendas del mismo Grupo enderezadas a evitar la confusión entre los requisitos para tener la consideración de entidad sin fines lucrativos y los requisitos para poder optar a un régimen fiscal favorable (v.gr., enmienda nº 329, en relación al último inciso del art. 41); para reubicar o suprimir alguno de los establecidos en el art. 42, por considerar que se trataba de requisitos para ser entidad sin fin de lucro y no de requisitos fiscales (v.gr. la enmienda nº 332 relativa a los requisitos del art. 42.1.a, ó la nº 336, relativa a la realización de actividades mercantiles); o, por igual causa, para trasladar el control del Ministerio de Hacienda al Ministerio del Interior o a los órganos de los protectorados (v.gr., la enmienda nº 336, relativa a la titularidad de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles), fueron rechazadas, tanto en su trámite en el Congreso como tras su reiteración en el Senado. Muy probablemente, el debate de fondo (vid. a este respecto lo indicado en la nota 409 siguiente), veló el análisis sosegado de los aspectos técnicos, impidiendo la depuración de las contradicciones en que incurría la Ley en este extremo.

entidades, y en la valoración de los requisitos exigidos cuando éstos coincidían con los requeridos desde su régimen «sustantivo»⁴⁰⁸.

3.2 Los requisitos «fiscales» como presupuesto integrante del concepto de entidad sin fin de lucro.

Aun admitiendo, a efectos dialécticos, que la anteriormente expuesta fuese la intención del legislador en la Ley 30/1994, no puede dejar de reconocerse que, desde luego, fue deficientemente plasmada: la redacción del artículo 41 «*definía*» como entidades sin fines lucrativos a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública «*que cumplan los requisitos establecidos en este Título*»⁴⁰⁹ y, en el mismo sentido, otros preceptos

⁴⁰⁸ Así, PÉREZ DE AYALA, que incluso llega a rechazar que las autoridades tributarias pudieran, válidamente, verificar la concurrencia de dichos requisitos: «desgraciadamente – señala dicho autor–, no es infrecuente en la práctica administrativa que las administraciones tributarias nieguen el derecho a la exención a Fundaciones constituidas, calificadas y reconocidas e inscritas en el Protectorado correspondiente, porque, pese a ello, no acreditan a juicio de las autoridades tributarias, por ejemplo, cumplir fines de interés general. *Requisito éste último, que no corresponde calificar a la autoridad tributaria, sino que ya le viene como un dato que ha de aceptar cuando se trate de una fundación sometida al, reconocida por, e inscrita en el Protectorado correspondiente. Y el no hacerlo así es, simplemente, no ajustado a Derecho*». PÉREZ DE AYALA, J.L.: «Las fundaciones ante el Impuesto sobre Sociedades», *op. cit.*, pág. 69-70 (la cursiva es mía). En el mismo sentido, GARCÍA LUIS señalaba que «no tendría sentido que el Ministerio de Economía y Hacienda se pronunciara sobre si una fundación inscrita en el Registro va a realizar o no fines de interés general, o si contempla o no en sus estatutos un círculo restringido de beneficiarios, puesto que estos son requisitos sobre cuyo cumplimiento ya se ha pronunciado favorablemente el Protectorado o el Registro al autorizar la inscripción» (GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones, op. cit.*, pág. 47).

⁴⁰⁹ En este aspecto, con el objeto de evitar precisamente que se estableciera a efectos fiscales una definición de entidad sin fin de lucro, era certera la enmienda nº 329 formulada por el Grupo Parlamentario Popular cuando propuso suprimir dicho inciso final, en base a la necesidad de distinguir los requisitos *para ser sin fin lucrativo*, de los requisitos *para optar a un régimen fiscal especial*; aunque ha de anotarse que su intención iba más allá de una simple mejora técnica: lo que se ventilaba en el fondo era el énfasis en los *finés de interés general* frente a la *ausencia de fin de lucro* –identificado con la realización de actividades mercantiles–, como eje central del concepto de ESFL, así como el control de los requisitos en sede tributaria. En este sentido, en la enmienda nº 328 del mismo Grupo (en la que, elocuentemente, se proponía la modificación del rótulo del capítulo I del título II, por el de «Régimen tributario de las entidades privadas de interés general»), se decía: «El dato fundamental para dar un régimen fiscal favorable a estas entidades privadas no es la ausencia del ánimo de lucro (que puede ser un requisito más), sino el interés general de la actividad realizada». Del mismo modo, en la enmienda nº 336 se señalaba que «El rasgo característico de las entidades sin ánimo de lucro no es el que realicen sus actividades sin contraprestación, sino que, de existir beneficios, éstos no puedan ser repartidos entre los patronos o asociados, sino que han de ser destinados a los fines de interés general que constituyen su objeto. [...] En todo caso, está claro que debería tratarse de un requisito para la consideración de “entidad sin fines lucrativos” (o “entidades de interés general”), y no un requisito para optar al régimen fiscal previsto en este Título, por lo que su regulación correspondería a las normas sustantivas de fundaciones y asociaciones». En otras palabras, lo que se pretendía con las referidas enmiendas, que fueron rechazadas en su tramitación parlamentaria, era, por un lado, que la calificación de entidad sin fin de lucro dependiera no de las normas fiscales, sino de las que regulaban el régimen jurídico de dichas

avalaban la idea de que dichos requisitos lo eran, no ya para poder optar al régimen especial, sino *para ser sin fines lucrativos* a los efectos fiscales dispuestos por dicha Ley. Así, el art. 42.2 cuando decía: «*No se considerarán entidades sin fines lucrativos* a los efectos de este Título, aquéllas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles», o el art. 42.3 cuando señalaba que «*Tampoco se considerarán entidades sin fines lucrativos* a los efectos de este Título, aquéllas en las que asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, sean los destinatarios principales de las actividades ...»; expresiones todas ellas que claramente se referían a la propia condición de entidad sin fin de lucro, a efectos del citado título de la Ley 30/94.

En el mismo sentido, el art. 46.1 L30/94 preceptuaba, por su parte, que «para el disfrute de los beneficios establecidos en el presente Título (...), las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 41 deberán dirigirse, *acreditando su condición*, a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal ...». Obsérvese que en dicho precepto no se decía «acreditando el cumplimiento de los *requisitos*», sino sólo «*acreditando su condición*» —la de ESFL, se comprende—, la cual, según la hipótesis que ahora manejamos, requería reunir las cualidades y requisitos especificados en los arts. 41 y 42 y siguientes, como lo confirmaría el que el art. 2 del RD 765/1995 exigiera, a efectos de dicha *acreditación*, que se acompañara entre otros documentos: «*Memoria en la que se detalle el cumplimiento de los requisitos especificados en el artículo 42 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y la forma en que van a cumplirse*». En otras palabras, para «acreditar» la condición de ESFL no bastaba justificar que se trataba de una fundación o una asociación de utilidad pública, sino también justificar el cumplimiento de los requisitos especificados en el artículo 42, por cuanto que ambos aspectos eran precisos para gozar de la «condición» que había de acreditarse.

En este aspecto, no parece aventurado decir que «entidades sin fines lucrativos a efectos del título II de la Ley 30/94» y «entidades destinatarias del régimen fiscal especial», eran una misma cosa y que los requisitos para «ser» lo primero, eran requisitos para «disfrutar» de lo segundo, ya que, *a efectos de la reiterada Ley, sólo eran sin fin de lucro las que cumplieran tanto los denominados requisitos sustantivos como los fiscales*. Aclarado esto, se entiende mejor que la Ley utilizara *indistintamente* en su título II, las expresiones: requisitos «para ser consideradas entidad sin fin de lucro» y requisitos «para disfrutar del régimen especial».

En definitiva, de la literalidad de los reseñados preceptos cabría interpretar que la Ley no se limitaba a reconocer y asumir, *sin más*, el carácter no lucrativo a tenor de lo dispuesto en la regulación «sustantiva» de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, sino que, *a efectos de lo establecido en su título II*, la «condición de ESFL» se hacía depender también

entidades y, por otro, que para dicha calificación se tomara en cuenta esencialmente su dedicación a fines de interés general.

del cumplimiento de los denominados «requisitos fiscales», sin perjuicio de la calificación que, desde otros ámbitos y a otros efectos, pudiera corresponder a las entidades que no cumplieran dichos requisitos. Éstas, por consiguiente, podrían seguir siendo consideradas entidades no lucrativas, pero *no a efectos del título II* de la Ley que nos ocupa.

No obstante, debemos anotar que, pese a ello, el entendimiento de los requisitos «fiscales» como algo, en rigor, ajeno al concepto de entidad sin fin de lucro (esto es, ligados sólo al disfrute del régimen fiscal), constituyó, sin embargo, la premisa implícita sobre la que, como luego veremos, se construyó la regulación de las entidades que legalmente tenían equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fines lucrativos.

4. REQUISITOS «PARA DISFRUTAR DEL RÉGIMEN FISCAL» VERSUS REQUISITOS «PARA GOZAR DE LA CONDICIÓN DE ENTIDAD NO LUCRATIVA» EN LA LEY 49/2002.

En un primer acercamiento, en línea con la interpretación más extendida de la Ley 30/1994, cabría también decir de la Ley 49/2002, que ésta, omitiendo toda definición general de tipo abstracto, se limita a atribuir —a reconocer— la condición de ESFL a dos concretas categorías de entidades: las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública⁴¹⁰, estableciendo, adicionalmente, un conjunto de requisitos que, en todo caso, éstas deben cumplir para poder disfrutar de los beneficios fiscales que se previenen en la misma. Dichos requisitos vendrían a desempeñar, en este sentido, la función de cláusula de salvaguarda fiscal⁴¹¹, ante eventuales criterios que, desviándose de las pautas en atención a las cuales se instituye este régimen tributario, pudieran mantenerse, bien por los protectorados, bien por los órganos legislativos y ejecutivos de las CC.AA., que, a la sazón, ostentan competencias en materia de fundaciones y asociaciones en general⁴¹².

⁴¹⁰ A las que, en última instancia, resultan reconducibles todas las demás que cita. Vid., en ese sentido lo expuesto más atrás (p. 85).

⁴¹¹ El propio legislador admite en el preámbulo que «la justificación de estos requisitos 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» (E. de M., apdo. II, pfo. 6º).

⁴¹² En este sentido, frente a las críticas que algunos autores habían realizado respecto de la, a su juicio, innecesaria reiteración de requisitos («sustanciales» y «fiscales»), considera RUIZ GARIJO —con criterio que, en lo esencial, compartimos—, que dicha reiteración es loable; primero, porque con la Ley 49/2002 «se introducen otro tipo de entidades distintas de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública», que pueden ser consideradas como ESFL (organizaciones no gubernamentales de Cooperación Internacional para el Desarrollo y federaciones deportivas), por lo que considera lógico «que la Ley introduzca un régimen homogéneo para todas ellas y que se establezcan requisitos fiscales que no han sido previstos en las Leyes sustantivas de alguna de estas entidades»; segundo, por la conveniencia de contar con una legislación fiscal específica «frente a una posible disparidad de criterios introducidos por las Leyes sustantivas autonómicas», y por último, por la «autonomía del

Pero lo que interesa subrayar ahora, es que, en esta primera aproximación, se trataría de *requisitos para disfrutar del régimen fiscal*, no para considerar a una entidad como no lucrativa, ya que, según esta interpretación, la Ley 49/2002 no proporcionaría verdaderamente un concepto de este tipo (misión que correspondería a las oportunas leyes sectoriales), limitándose simplemente a reconocer ese carácter a las entidades que expresamente cita.

derecho tributario» [cfr., RUIZ GARIJO, M.: «Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 2, mayo 2004 (BIB 2004\353)]. No obstante, en relación al primero de los argumentos habría que matizar que la demanda de un régimen homogéneo no puede imputarse, en rigor, a las novedades introducidas por la Ley 49/2002 en punto a las entidades que menciona su art. 2º, ya que en ese aspecto su innovación respecto de la Ley 30/1994, incluso si tomamos en cuenta los entes asimilados, es escasa, por no decir nula (sólo la Obra Pía de los Santos Lugares —D.A.6ª— y las entidades benéficas de construcción —D.A.13ª—, en lo que concierne a los entes asimilados representan alguna novedad destacable respecto de la L30/94). En cuanto a las ONG's para el desarrollo, expresamente aludidas por la autora, no debe olvidarse que la Ley 49/2002 —a diferencia del Proyecto inicial— exige que éstas adopten «alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores», es decir, *que sean fundaciones o asociaciones de utilidad pública*, por lo que no ofrecen más problemas de homogeneidad que los que presenten éstas, debiendo recordarse, asimismo, que ello les era ya exigido por la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el desarrollo [de hecho, ésta fue la justificación de la enmienda nº 141 presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso (vid., BOCG, serie A, nº 106-9, de 24/10/2002), merced a la cual se añadió el inciso señalado], por lo que, al amparo de dicha Ley, ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994, podían disfrutar del régimen especial de las ESFL. Por su parte, respecto de las federaciones deportivas a que se refiere el art. 2.e) L49/2002, cabría también recordar que son entidades declaradas de utilidad pública por la Ley 10/1980, de 15 de octubre, del Deporte. Todo lo cual, no empece, sin embargo, la idea expuesta por la autora en el sentido de que el Legislador quiso un régimen fiscal homogéneo y, sobre todo, en mi opinión, a resguardo de la legislación sectorial que regula el régimen «sustantivo» de dichas entidades, máxime teniendo en cuenta las competencias legislativas de las CC.AA.

En realidad, la cuestión ya había sido expuesta certeramente por ZORNOZA PÉREZ, bajo la vigencia de la Ley 30/1994, cuando señalaba que, aunque bajo un mismo texto legal, en dicha Ley —que, según recordaba, era fruto de la unificación de dos anteriores proyectos— se ejercitaban por el Estado títulos competenciales distintos y que la supuesta reiteración de los requisitos no sólo no era tal, sino que resulta imprescindible, pues aun estando previstos en el título I pudieran ser sólo de aplicación a las fundaciones de competencia estatal, debiéndose tener en cuenta las competencias autonómicas. Lo que exigía inexcusable reiterar los requisitos en punto al régimen fiscal. Así, explicaría el autor, «es técnicamente imprescindible que el art. 42.1.b) de la Ley 30/1994 reitere, como requisito para disfrutar del régimen fiscal especial, el de que las fundaciones destinen a la realización de sus fines al menos el 70% de las rentas netas y otros ingresos que obtengan; porque la regla que con ese mismo contenido prevé el art. 25.1 del mismo texto legal sólo resulta aplicable a las fundaciones de competencia estatal, según su Disposición Final primera, de modo que las CCAA con competencias en la materia pueden establecer —y en algún caso ya lo han hecho— porcentajes distintos que, de no producirse esa aparente reiteración, producirían sus efectos también en el orden tributario». Todo ello, concluiría el autor, al margen de que el régimen fiscal especial resulta también aplicable no sólo a las fundaciones, sino también a otras entidades sin fines lucrativos y, singularmente a las asociaciones declaradas de utilidad pública. Cfr., ZORNOZA PÉREZ, Juan J.: «Derecho fundación y sistema tributario», *Derecho Privado y Constitución*, núm. 9. Mayo-Agosto 1996, pp. 300-302.

Sin embargo, como habíamos señalado, al igual que respecto de la Ley 30/1994, cabe hacer otra lectura. La Ley 49/2002, cierto es, no elabora directamente, *a partir de la realidad socio-económica*, una definición abstracta y general de lo que entiende por entidad no lucrativa, pero ello no significa que carezca de un concepto propio de ESFL. En este sentido, la misma Exposición de Motivos proclama en su apdo. II que uno de los tres pilares en que se apoya el régimen fiscal especial que diseña es, precisamente, el «*concepto de entidad sin fines lucrativos a los efectos de la Ley*», señalando que en la misma «*se fijan unas normas generales en virtud de las cuales se establece [dicho] concepto*»⁴¹³, insistiendo nuevamente, como ya hicimos notar respecto de la Ley 30/1994, en lo de «*a los efectos de la Ley*»; esto es, en la afirmación de que se trata de un concepto propio, que ni aspira a definir con carácter general lo que sean entidades sin fin de lucro, ni se pliega, sin más, a lo que por tales se pueda entender en otras parcelas del Ordenamiento.

Atendiendo, pues, a estas afirmaciones, cabría estimar que dicho concepto resulta del juego combinado de los arts. 2º y 3º, y se habría construido, como no es inusual, partiendo de unas realidades previamente *juridificadas*, esto es, acotadas y definidas por otros sectores del ordenamiento, que la norma fiscal, en un primer momento, selecciona en mérito de las características con que aparecen investidas según la norma civil o administrativa (ésta sería la labor del art. 2º) y sobre la cual, posteriormente, actúa perfilando aquellos rasgos o caracteres que estima esenciales a los efectos de la noción que le interesa entronizar (función que cumpliría el art. 3º).

No todas las entidades susceptibles, pues, de ser consideradas como no lucrativas desde otros puntos de vista, van a tomarse en consideración a efectos de edificar dicho concepto: sólo se van a contemplar aquéllas cuyo estatuto jurídico, tal cual aparece regulado por los otros sectores del Ordenamiento, avala su idoneidad para llegar a ser consideradas «entidades sin fin de lucro» *en el sentido querido por la Ley 49/2002*. Pero, en todo caso, importa subrayar que esa primera delimitación —la que efectúa el art. 2º— no es suficiente: tras ella no cabe hablar aún de ESFL en el sentido de dicha Ley, ya que el presupuesto de que depende dicha condición no se completa sin la concurrencia de los requisitos establecidos en el art. 3º.

Por consiguiente, desde esta perspectiva, no habría, *por un lado*, unas ESFL (las citadas en el art. 2º), que, luego, deban cumplir, *por otro*, unos requisitos «fiscales» (los del art. 3º) de los que se hace depender la aplicación de un determinado régimen tributario. Ambos preceptos delimitan lo que, a efectos de la Ley 49/2002, haya de reputarse como ESFL, estableciendo los criterios que permiten determinar si una entidad puede considerarse no lucrativa a efectos del acogimiento a dicho régimen. Para entendernos: conforme a este planteamiento no cabría el supuesto de ESFL que no tuvieran derecho al acogimiento al régimen fiscal especial *porque no cumplen los requisitos establecidos en los arts. 2º o 3º*, ya que, en tal caso, lo que ocurriría

⁴¹³ Cfr., E. de M., apdo. II, pfo. 3º y 4º.

es que dichas entidades no tendrían derecho a dicho régimen porque en verdad «no son» ESFL en el sentido establecido por la Ley 49/2002. Obsérvese, que ello no significa negar que puedan ser entidades sin fin de lucro a efectos de otros sectores del ordenamiento, incluso a efectos del disfrute de *otros beneficios* que, normas o regímenes fiscales menos rigurosos que el de la Ley 49/2002, puedan prever; pero, en tal caso, la calificación de estas entidades como no lucrativas, resulta ya una cuestión ajena al régimen de dicha Ley.

En definitiva, según este planteamiento, lo que hay es una calificación — la de ESFL— que sólo y exclusivamente se alcanza cuando, además, de pertenecer a alguna de las concretas tipologías mencionadas en el artículo 2º, se cumplen los criterios determinados en el artículo 3º. Y es dicha categoría de entidades, así delimitadas, la que puede ejercer la opción de acogerse al régimen especial que se establece en la Ley.

Esta interpretación, que ya cabía ser mantenida bajo la vigencia de la Ley 30/1994, encuentra renovado apoyo en el tenor literal de la Ley 49/2002.

Así, su art. 2º dispone:

«Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente: (...)».

Añadiéndose en idéntico sentido por el primer párrafo del art. 3º que:

«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».

Repárese en que la Ley no atribuye, sin más, la calificación de ESFL a las entidades que cita en su artículo 2º, sino sólo a aquéllas que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3º. Tampoco se dice que los requisitos de éste último se establezcan «para disfrutar del régimen fiscal» —como antes decía el art. 42 L30/94—, sino *para poder ser consideradas* ESFL.

En este sentido, cabría aducir no sólo la letra, sino la propia significación del cambio introducido por la Ley 49/2002; esto es, el hecho mismo de que, como si hubiera querido eliminarse cualquier atisbo de duda sobre el particular que estamos comentando, se haya procedido a modificar expresamente la fórmula, tanto de la rúbrica, como del primer párrafo del art. 3º, respecto de la rúbrica y la letra del art. 42 de la Ley 30/1994 (equivalente al art. 3 de la Ley vigente)⁴¹⁴.

⁴¹⁴ Aunque no es la *voluntas legislatoris*, sino la *voluntas legis*, interpretada en el marco del Ordenamiento jurídico, lo que ha de darnos la clave para la comprensión de la norma, no puede dejar de advertirse a este respecto que precisamente la iniciativa legislativa que da origen a la Ley 49/2002 proviniera del Gobierno, cuyo partido —entonces en la oposición—

En efecto, la rúbrica con que se encabezaba dicho artículo 42 («Requisitos para disfrutar del régimen fiscal previsto en el presente Título»)⁴¹⁵, ya no se mantiene en la Ley 49/2002 (ahora el art. 3º se intitula: «Requisitos de las entidades sin fines lucrativos»), lo cual es congruente con la modificación de su contenido. Antes, el primer párrafo del art. 42 L30/94 disponía que «*para disfrutar del régimen fiscal* previsto en el presente Título las entidades mencionadas en el mismo deberán cumplir los siguientes requisitos: [...]», mientras que ahora, como hemos visto, el primer párrafo del art. 3º L49/2002 dice que «*Las entidades [...], que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, [...] como entidades sin fines lucrativos*». Lo que avalaría la idea de que el Legislador ha querido configurar dichos requisitos, expresamente (incluso con reiteración respecto de lo que ya señala el art. 2º), como requisitos para que una entidad *pueda ser considerada como no lucrativa a efectos de dicha Ley*.

Esta conclusión, por otra parte, resultaría coherente tanto con el hecho de que los aspectos «sustantivos» de las entidades sin fin de lucro se hayan separado del régimen fiscal⁴¹⁶, como con el argumento de que la Ley 49/2002 ha querido afianzar un concepto de ESFL, autónomo y desligado de la significación originaria que las categorías que le han servido de base en su construcción, puedan tener en otras parcelas jurídicas, máxime, en cuanto que, como dijimos, las CC.AA. ostentan competencias legislativas en dichos ámbitos.

había insistido durante la tramitación parlamentaria de la anterior Ley 30/1994 en la necesidad de que se distinguieran nítidamente los requisitos «*para ser sin fin de lucro*» —que, entonces, a su juicio, era misión que correspondía al régimen «sustantivo» de dichas entidades—, de los requisitos «*para disfrutar del régimen fiscal*», que situaba en sede tributaria. (Sobre las enmiendas presentadas en este sentido al proyecto de la Ley 30/1994, véanse las notas al pie de las páginas 206 y 207 de este trabajo). Queremos pensar, por consiguiente, que si en la nueva redacción de la Ley 49/2002 no sólo no se han suprimido aquellos aspectos que en la Ley anterior se oponían o perturbaban tal criterio (así, la supresión del inciso final del art. 41 L30/94: «que cumplan los requisitos establecidos en este título» —equivalente al párrafo primero del artículo 2º de la Ley 49/2002—, solicitada, como vimos, por el GPP en la enmienda nº 329), sino que, por el contrario, se ha cambiado, además, la dicción literal de otras normas, fortaleciendo una interpretación que potencia la autonomía del concepto de entidad sin fin de lucro a efectos de dicha Ley tributaria, es porque esto es, precisamente, lo que con plena intención y conciencia ha querido el Legislador.

⁴¹⁵ Que, recordemos, fue fruto de la enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso (vid nota 407).

⁴¹⁶ En este sentido, señala CARBAJO VASCO que «la autonomía de las dos Leyes [se refiere a la Ley 49/2002 y la Ley 50/2002, de fundaciones] refuerza una interpretación autónoma de las mismas y, por lo tanto, no siempre cabe acudir a lo dispuesto en la Ley 50/2002 para aclarar el sentido de unas disposiciones de carácter especial, puramente fiscal, como son las de la Ley 49/2002, pues en éstas predominará, para interpretarlas e integrarlas, la conexión con el resto del sistema tributario español, guión interpretativo que viene reforzado por el propio artículo 1.2 de la Ley 49/2002». CARBAJO VASCO, D.: «Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Impuestos*, nº 10, mayo 2003, pág. 20.

No obstante, tampoco esta interpretación se encuentra exenta de problemas. A mi juicio, el Legislador quiso ciertamente reforzar la autonomía tributaria, entronizando un concepto *ad hoc* de entidad sin fin de lucro, independientemente de la calificación que pudiera merecer en el ámbito civil o administrativo, pero, al mismo tiempo, parece que quiso también mantener el particularismo anterior en cuanto a la exigencia o no de determinados requisitos para ciertas entidades (de ahí, las numerosas disposiciones adicionales destinadas a precisar el régimen fiscal de las entidades equiparadas, al igual que ya ocurriera con la Ley 30/1994). El resultado es que las soluciones arbitradas para alguna de ellas —como ocurre con las entidades religiosas— no encaja con un criterio coherente de carácter general.

CAPITULO III

Las entidades sin fin de lucro: Tipología

Se admita o no la adopción por la Ley 49/2002 de un concepto *ad hoc* de entidad sin fin de lucro, es lo cierto que para la delimitación de las entidades destinatarias del régimen especial que instituye, la Ley no parte directamente de la realidad *socio-económica*, sino que, en todo caso, al igual que ya hiciera la Ley 30/1994 en su art. 41, lo hace arrancando de unas realidades previamente juridificadas (las entidades que expresamente cita en su artículo 2º) cuya selección, como señala su art. 1º, se efectúa «*en consideración a su función social, actividades y características*».

I. LAS FUNDACIONES

Las fundaciones constituyen una de las entidades sin fin de lucro más paradigmáticas. Hasta la Ley 30/1994, su marco legal estaba constituido, básicamente, por la Ley General de Beneficencia de 20 de junio de 1849, así como por un variado conjunto de normas de distinto rango que adaptaron y desarrollaron esta ley para distintos tipos de fundaciones. No nos interesa ahora remontarnos a dichos antecedentes, pero sí es necesario, por lo que a continuación se dirá, dejar constancia de que hasta la Ley 30/1994 se encontraron sujetas a una normativa cuyo signo era el de la «excepcionalidad», pugnando con el nuevo papel que el constituyente quiso que desempeñaran al incluirlas en el art. 34 de la Constitución.

En efecto, esa «excepcionalidad», como señalara GARCÍA DE ENTERRÍA⁴¹⁷, no era sino fruto de la regla general prohibitiva que caracterizaría la filosofía desamortizadora y desvinculadora del s. XIX, de la cual sólo escaparían las fundaciones cuyas finalidades fueran benéficas, a las cuales, no obstante, se va a imponer, y exigir con rigor, una serie de requisitos (absoluta gratuidad de las prestaciones proporcionadas por la fundación, necesidad de tratarse de colectivos indeterminados, indigencia de los beneficiarios de dichas prestaciones, gratuidad de los cargos de patrono, conversión del patrimonio en láminas intransferibles de la deuda pública⁴¹⁸ y rígido control por el

⁴¹⁷ Vid, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Constitución, Fundaciones y Sociedad Civil», *Revista de Administración Pública* nº 122, Mayo-agosto 1990, p. 239-243.

⁴¹⁸ Dicha obligatoria conversión en títulos de la Deuda es calificada por el profesor García de Enterría como una «segunda gran sima histórica», dado que sus intereses quedaban fijados en porcentajes sobre unos valores nominales no revalorizables, lo que supuso una condena a muerte para muchas fundaciones como consecuencia del proceso inflacionario que se desata, sobre todo, a partir de la Primera Guerra Mundial. La «primera gran sima» a que se

Protectorado), que constituirían un «corsé ahogador», que la CE vendría a romper con acierto en su art. 34⁴¹⁹.

Detrás del insólito cambio que supuso la incorporación del derecho de fundación a nuestra Ley de Leyes, la transformación nada menos que en derecho fundamental de lo que hasta entonces no pasaba de simple cuestión reglamentaria⁴²⁰ —porque, salvo la magra referencia del Código civil⁴²¹ y, ya en época más reciente, de la Ley General de Educación de 1970, la regulación de las fundaciones había sido cosa de normas subalternas⁴²²—, un sector de la doctrina⁴²³ ha visto —o ha querido ver— en ello la intención del constituyente de potenciar las fundaciones como forma de expresión del *derecho a la participación social*, lo cual supone concebir el derecho de fundación con unas dimensiones que le sitúan más allá de la *autonomía de la voluntad*, imponiendo a los Poderes públicos incontestables deberes de protección y promoción⁴²⁴, que indudablemente no pueden dejar de trascender a la regulación que la legislación ordinaria haga de estas instituciones, al definirlas, al concretar las facultades de intervención sobre las mismas (Protectorado), al decidir las medidas de fomento...

refiere dicho autor, es, claro está, la Ley desvinculadora de 11 de octubre de 1821, cuyo artículo 1º declaraba: «Quedan suprimidos todos los mayorazgos, fideicomisos, patronatos y cualquiera otra especie de vinculaciones de bienes raíces, muebles, semovientes, censos, juros, foros o cualesquiera otra naturaleza, los cuales se restituyen desde ahora a la clase de absolutamente libres». Vid, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Constitución, Fundaciones y Sociedad Civil», *op. cit.*, p.242.

⁴¹⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Constitución, Fundaciones...», *op. cit.*, p. 239-243.

⁴²⁰ SOLDEVILLA FRAGOSO, S.: «El derecho de Fundación: de simple cuestión reglamentaria a derecho fundamental. Comentario a la STS (Sala 3ª) de 8 de julio de 2003». *Actualidad Administrativa*, nº 3, febrero de 2004, p. 285 y ss.

⁴²¹ Art. 35.1 Cc.

⁴²² Vid, TOMAS Y VALIENTE, F.: «Estudio Previo», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, *op. cit.*, pág. XXII-XXV y ss.

⁴²³ Así, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Constitución, Fundaciones y Sociedad Civil», *op. cit.*, pp. 244-245; PIÑAR MAÑAS, J.L., «Art. 1º», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, *op. cit.*, pág. 8; SOLDEVILLA FRAGOSO, S.: «El derecho de Fundación: de simple cuestión reglamentaria a derecho fundamental», *op. cit.*, p. 285 y ss.; y HERRERA MOLINA, M.A.: *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades*. La Ley-Actualidad, Madrid, 2000, p. 24.

⁴²⁴ Señala en este sentido SOLDEVILLA FRAGOSO que «los Poderes Públicos adquieren el doble compromiso de asumir la vigilancia en la consecución de ese fin [la máxima protección de la iniciativa particular] y al mismo tiempo la obligación de facilitar su máximo desarrollo», añadiendo que «[...] el derecho de fundación ha pasado de ser una cuestión reglamentaria, a convertirse en un derecho fundamental (art. 34 CE) cuyo contenido esencial debe ser garantizado por esos mismos Poderes Públicos (art. 53.1 CE) para de esta manera, asegurar que la definición y consecución de los fines de interés general en una sociedad democrática no estén exclusivamente en manos de la Administración». SOLDEVILLA FRAGOSO, S.: «El derecho de Fundación: de simple cuestión reglamentaria a derecho fundamental...». *op. cit.*, p. 286.

Ya con anterioridad a la Ley 30/1994, GARCÍA DE ENTERRÍA en base a su incorporación al catálogo de derechos fundamentales había hablado del derecho de fundación como «*derecho de libertad*», conectándolo con el art. 9 CE y definiéndolo como «*derecho subjetivo de establecer una organización con personalidad jurídica a cuyo sostenimiento se afecta un patrimonio de forma permanente y cuyos fines ha de ser necesariamente de interés general*».

Otros autores (TOMAS Y VALIENTE), recordarían, sin embargo, su *ubicación sistemática*: dentro del título I de la Constitución, pero *fuera de la Sección 1ª* del capítulo segundo (donde, por el contrario, sí se ubica el derecho de asociación) y, no de forma casual, *inmediatamente después de la consagración del derecho a la propiedad privada y a la herencia*, y de que se declare que la función social de estos derechos delimitará su contenido. Para dicho autor la equiparación del derecho de fundación con los derechos fundamentales en sentido estricto, esto es, con aquellas concreciones de la dignidad humana y de los valores superiores del ordenamiento, sin los cuales no puede hablarse ni de Estado de Derecho, ni de democracia, ni de Estado social, hubiera sido un salto demasiado arriesgado que el constituyente no quiso dar⁴²⁵.

En el contexto de ese debate han de interpretarse, pues, los cambios de acento sobre el elemento organizativo —sobre las personas, en suma—⁴²⁶, a la hora de definir las fundaciones (de *patrimonio* adscrito a un fin de interés general⁴²⁷ a *organización* con un patrimonio afectado a una finalidad de interés general⁴²⁸); o la evolución desde un Protectorado de estricto control a otro, más de apoyo y protección, que se constata claramente con la anterior Ley 30/1994

⁴²⁵ TOMAS Y VALIENTE, F.: «Estudio Previo», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, *op. cit.*, págs. XXVII-XXVIII.

⁴²⁶ En relación a esta pérdida de importancia del elemento *patrimonial* a favor del *organizativo*, un sector de la doctrina se ha señalado, que además de suponer una «*ruptura con la tradicional concepción de las fundaciones*», *propicia que «[m]uchas “organizaciones” que deberían haber asumido una forma asociativa se ha[ya]n constituido en cambio como fundaciones*». Cfr.: PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo...*, *op. cit.*, págs. 66-68. La misma opinión expresa GONZÁLEZ CUETO, quien, además, se plantea si cuando se aparta el énfasis esencial del patrimonio y se pone en la organización, ello no significa que «el Patronato es ya mucho más importante que el fundador», si no ocurrirá que «El Patronato (o la organización interna de la persona jurídica) se hace dueña de la fundación». GONZÁLEZ CUETO, T., *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, *op. cit.*, pág. 50.

⁴²⁷ Como personas jurídicas constituidas por una masa de bienes vinculados por su fundador a un fin de interés general, serían definidas en la STC 49/1988, de 22 de marzo, Fj. 5 (RTC 1988\49).

⁴²⁸ El artículo 2 de la vigente Ley 50/2002, de Fundaciones, al igual que anteriormente hiciera el art. 1.1 de la Ley 30/1994, las define así: «1. 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».

y que se consolida y perfecciona en la vigente Ley 50/2002, de 26 de diciembre⁴²⁹.

No tiene sentido, sin embargo, más allá de lo anotado, detenernos en un examen más o menos minucioso del régimen sustantivo de las fundaciones que excedería en cualquier caso del propósito de este trabajo⁴³⁰. Resultaría, sobre todo, reiterativo en lo que más nos puede concernir, porque los requisitos que dicho régimen sustantivo las impone (persecución de fines de interés general, actividades que beneficien a colectividades genéricas, prohibición de beneficiar principalmente a quienes puedan ocupar una posición de dominio en la entidad, etc.), van a coincidir en gran medida con los requeridos para adquirir la condición de ESFL y las puntuales diferencias se irán exponiendo oportunamente.

Si debemos, en cambio, efectuar ahora una última anotación. Las CC.AA. ostentan competencias legislativas respecto de las fundaciones que desarrollen sus actividades en su respectivo ámbito territorial, por lo que, junto a la Ley 50/2002 (aplicable plenamente a las *fundaciones de competencia estatal* y, parcialmente, a las *fundaciones autonómicas*), ha de situarse la correspondiente legislación de las CC.AA. La disposición final primera de la propia Ley 50/2002 señala cuáles de sus preceptos son de aplicación general en todo el Estado, en base a lo dispuesto en el art. 149.1.1º, 149.1.6º y 8º CE. En este sentido, debe advertirse que la competencia legislativa de las CC.AA. puede desplegar alguna importancia en el ámbito tributario en la medida en que puedan existir fundaciones que, constituidas al amparo de la normativa autonómica, no cumplan las condiciones exigidas por el art. 3 de la Ley 49/2002 para ser calificadas como ESFL.

⁴²⁹ En este sentido, GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, op. cit., p. 267-268.

⁴³⁰ Sobre dicho régimen, vid, GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, op. cit., p. 267-268.

II. LAS ASOCIACIONES DECLARADAS DE UTILIDAD PÚBLICA

1. LAS ASOCIACIONES EN GENERAL

El derecho de asociación es un derecho fundamental que, como tal, se encuentra reconocido en el art. 22 de nuestra Carta Magna; pertenece, pues, por su naturaleza y ubicación entre los de la Sección 1ª del Capítulo II del título I, a aquel género de derechos y libertades a los que la Constitución dispensa su máximo grado de protección⁴³¹.

El régimen jurídico general de las asociaciones se encuentra contenido, básicamente, en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 marzo, reguladora del Derecho de Asociación (en lo sucesivo, LODA)⁴³². Hasta dicha Ley, su regulación se encontraba recogida en la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de hecho, parcialmente derogada por la Constitución, fundamentalmente en punto a las limitaciones de la libertad de reunión y al requisito de autorización administrativa previa, pero vigente en lo demás incluso mucho después de la Ley 30/1994, que se limitó a modificar su art. 4, en orden a los requisitos y procedimiento de la declaración de utilidad pública.

Debe recordarse que junto a las asociaciones de régimen general existen otras asociaciones «especiales» que, conforme al art. 1.3 de la LODA, se rigen por su legislación específica. Es el caso de «los partidos políticos; los sindicatos y las organizaciones empresariales; las iglesias, confesiones y comunidades religiosas; las federaciones deportivas; las asociaciones de consumidores y usuarios; así como cualesquiera otras reguladas por Leyes especiales»⁴³³.

De acuerdo con el artículo 5 de la citada Ley Orgánica, las asociaciones se constituyen mediante acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas legalmente constituidas, que se comprometen a poner en común

⁴³¹ Vid, arts. 53 y 81 CE.

⁴³² BOE núm. 73, de 26 de marzo.

⁴³³ No obstante, convendrá anotar que para algún autor, a pesar de figurar expresamente citadas en la LODA entre los supuestos de asociaciones que se rigen por leyes especiales, las asociaciones de consumidores y usuarios de ámbito supraautonómico constituidas e inscritas en el Registro Estatal de Asociaciones de Consumidores y Usuarios son también asociaciones de «régimen general» (vid., LÓPEZ NIETO Y MALLO, F., *La Ordenación legal de las asociaciones*, op. cit., pág. 149, nota 13). Téngase en cuenta que para dicho autor no se reputarían asociaciones especiales aquellas que tengan que estar inscritas en el RNA o en su correspondiente autonómico, aunque además tengan que estarlo en otros registros e incluso aunque para su inscripción en el RNA estén sujetas a requisitos distintos, como acaece, según señala, con las asociaciones juveniles (*ibidem*, pág. 149).

conocimientos, medios y actividades para conseguir unas finalidades lícitas, comunes, de interés general o particular, y se dotan de los Estatutos que rigen el funcionamiento de la asociación.

Sin ánimo exhaustivo, sus características principales pueden resumirse en las siguientes:

- a) son *voluntarias*⁴³⁴;
- b) se exige una *pluralidad de personas*: «... tres o más personas...»;
- c) pueden ser tanto personas *físicas* como *jurídicas* (*privadas* o *públicas*⁴³⁵);
- d) no exigen necesariamente un patrimonio⁴³⁶;
- e) han de perseguir un fin lícito común, que puede ser de interés general o particular⁴³⁷;
- f) han de tener una estructura corporativa, es decir, a través de ella se institucionaliza el fin⁴³⁸;
- g) han de carecer de ánimo de lucro⁴³⁹;

⁴³⁴ Además del art. 5, al que antes hicimos referencia, el art. 2 dispondrá: «[...] 2. El derecho de asociación comprende la libertad de asociarse o crear asociaciones, sin necesidad de autorización previa. 3. Nadie puede ser obligado a constituir una asociación, a integrarse en ella o a permanecer en su seno, ni a declarar su pertenencia a una asociación legalmente constituida».

⁴³⁵ El art. 2.6 dispone que «Las entidades públicas podrán ejercitar el derecho de asociación entre sí, o con particulares, como medida de fomento y apoyo, siempre que lo hagan en igualdad de condiciones con éstos, al objeto de evitar una posición de dominio en el funcionamiento de la asociación». Por su parte, el art. 3. g) de la misma establece que «Las personas jurídico-públicas serán titulares del derecho de asociación en los términos del art. 2.6 de la presente Ley, salvo que establezcan lo contrario sus normas constitutivas y reguladoras, a cuyo tenor habrá de atenderse, en todo caso, el ejercicio de aquél».

⁴³⁶ A pesar de que la Ley 50/2002 ha cargado el acento sobre el elemento organizativo, el sustrato patrimonial sigue caracterizando a las fundaciones frente al sustrato personal de las asociaciones.

⁴³⁷ Conforme ya vimos, el art. 22 de nuestra Carta Magna (a diferencia del art. 34.1 CE respecto de las fundaciones), no establece que las asociaciones deban ser de interés general: *el altruismo no constituye un elemento consustancial a las mismas*.

⁴³⁸ Esto es, la asociación permanece con independencia de las incorporaciones o salidas de sus miembros o asociados. El art. 2.5 señala además que «La organización interna y el funcionamiento de las asociaciones deben ser democráticos, con pleno respeto al pluralismo [...]». No obstante, la STC 135/2006, de 27 de abril, relativa a la Ley catalana de asociaciones (Ley del Parlamento de Cataluña 7/1997, de 18 de junio), en su FJ. 5, b) no sólo niega al legislador autonómico que pueda imponer la exigencia funcionamiento democrático, sino que cuestiona que pueda hacerlo la Ley Orgánica con carácter general para cualquier clase de asociación, en cuanto ello sólo resulta exigible a un determinado tipo de asociaciones por su relevancia constitucional.

⁴³⁹ De acuerdo con el art. 13.2 «Los beneficios obtenidos por las asociaciones, derivados del ejercicio de actividades económicas, incluidas las prestaciones de servicios, deberán destinarse, exclusivamente, al cumplimiento de sus fines, *sin que quepa en ningún caso su reparto* entre sus asociados ni entre sus cónyuges o personas que convivan con aquéllos con análoga relación de afectividad, ni entre sus parientes, ni su cesión gratuita a personas físicas

h) han de inscribirse en el Registro correspondiente, a efectos de publicidad⁴⁴⁰

Pues bien, de entre las características que acabamos de señalar nos interesa destacar una: la de que pueden ser de *interés particular o de interés general*. Estas últimas, si reúnen determinados requisitos, podrán ser *declaradas de utilidad pública*, que son las que se mencionan en el art. 2º de la Ley 49/2002.

2. LAS ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA

Las asociaciones de «utilidad pública» aparecen reguladas en los arts. 32 a 36 y DA 1ª de la LODA. Al igual que las fundaciones, salvando lógicamente las distancias derivadas de su diversa naturaleza jurídica, son organizaciones «altruistas»; asociaciones a las que, por sus características (en esencia, perseguir fines de interés general y encontrarse sujetas al control y supervisión de los órganos competentes de la Administración⁴⁴¹), se les ha reconocido administrativamente dicha condición, que, entre otras prerrogativas —si es que puede seguir hablándose de tales, porque se han habilitado distintos títulos para que otras que no ostentan dicha calificación puedan gozar de un trato, un reconocimiento y unas ventajas tanto mayores que las de utilidad pública⁴⁴²—, conlleva para las mismas el disfrute de determinados beneficios; beneficios que, en la práctica, se encuentran fundamentalmente constreñidos a los de carácter fiscal, como los que la Ley 49/2002 les reserva en la medida en que cumplan los restantes requisitos que ésta impone y se acojan al régimen que en la misma se establece. Debe señalarse que dicho reconocimiento de utilidad pública, aunque efectuado por la Administración del Estado, tanto pueden obtenerlo las asociaciones de ámbito estatal como las autonómicas y tanto las asociaciones de régimen general contempladas en la

o jurídicas con interés lucrativo». En el mismo sentido, el art. 7.1 en referencia a los Estatutos establece que éstos han de contener «[...] k) Causas de disolución y destino del patrimonio en tal supuesto, *que no podrá desvirtuar el carácter no lucrativo de la entidad*».

⁴⁴⁰ La inscripción en el Registro correspondiente no es constitutiva, sino declarativa. La personalidad jurídica y la plena capacidad de obrar la adquieren con el otorgamiento del acta de constitución, conforme dispone el art. 5.2 LO 1/2002. Vid. art. 22.3 CE y art. 10 LO 1/2002. En cuanto a los Registros de Asociaciones (estatal y autonómicos), para evitar reiteraciones remitimos a lo que se señala más adelante, al hablar del requisito del régimen fiscal de las ESFL relativo a su inscripción en el registro correspondiente (art. 3.7 Ley 49/2002).

⁴⁴¹ Recuérdese que, distintamente, «carecer de ánimo de lucro» no constituye una particularidad propia de las de utilidad pública, no porque puedan tenerlo —que en absoluto—, sino porque ello, como se ha visto, es una característica común a todas las asociaciones.

⁴⁴² Estoy aludiendo tanto a las que se le ha reconocido el *estatuto de «entidades colaboradoras de la Administración General del Estado»* [art. 6.f) de la ya citada Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social (LTSAS) y arts. 3, 4 y DT Única del RD-Ley 7/ 2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación], como a las llamadas «ONGDs calificadas», en el ámbito de la cooperación al desarrollo, a que más adelante se hará referencia en el correspondiente apartado.

LODA, como las de régimen especial (que encuentran habitualmente asiento en registros *ad hoc*)⁴⁴³. De acuerdo con el art. 32 de la LODA, los requisitos para ser declaradas de utilidad pública son, en síntesis, los siguientes:

- a) Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general.
- b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario.
- c) Que los miembros de sus órganos de representación no perciban retribuciones con cargo a fondos o subvenciones públicas.
- d) Que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y la organización idónea para garantizar el cumplimiento de sus fines.
- e) Que se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios ininterrumpidamente y cumpliendo todos los precedentes requisitos, al menos, durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.

Se ha de añadir que las federaciones, confederaciones y uniones de entidades contempladas en la LODA, siempre que cumplan dichos requisitos tanto las propias federaciones, confederaciones y uniones como las entidades integradas en ellas, pueden ser también declaradas de utilidad pública⁴⁴⁴.

La LODA impone, además, determinadas obligaciones: deben facilitar los informes que las Administraciones públicas les requieran en relación con las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines⁴⁴⁵; llevar una *contabilidad* que exprese la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera, así como el origen, cuantía, destino y aplicación de los ingresos públicos recibidos⁴⁴⁶; *rendir anualmente dichas cuentas* y presentar una *memoria descriptiva de las actividades* realizadas durante el ejercicio ante el

⁴⁴³ DA 1ª. de la LODA. Sería el caso, por ejemplo, de una asociación deportiva de las que se regulan por la Ley 10/1990, del Deporte. O también, el de las asociaciones de consumidores y usuarios de ámbito supraautonómico constituidas e inscritas en el Registro Estatal de Asociaciones de Consumidores y Usuarios, las cuales pueden ser declaradas de utilidad pública, según expresamente previene el art. 37 del Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias (BOE núm. 287, de 30 de noviembre). No obstante, convendrá recordar que para algún autor (así, LÓPEZ NIETO Y MALLO, F., *La Ordenación legal de las asociaciones*, op. cit., pág. 149, nota 13), a pesar de figurar expresamente citadas en la LODA entre los supuestos de asociaciones que se rigen por leyes especiales, se trata también en este caso de asociaciones de «régimen general». Al tema ya nos referimos más atrás, vid., *supra*, nota 433.

⁴⁴⁴ Más detalladamente sobre este particular, véase más adelante el apartado VI de este mismo capítulo, en especial, el epígrafe 2, letra c), págs. 436 y ss.

⁴⁴⁵ Art. 34.2 LODA

⁴⁴⁶ Art. 35.1, pfo. primero, inciso último, LODA.

Registro correspondiente⁴⁴⁷. La falta de rendición de cuentas determina la *incoación de expediente para la revocación* de la declaración de utilidad pública. A efectos de evitar reiteraciones nos remitimos al apartado relativo a las obligaciones formales de índole contable de las ESFL⁴⁴⁸.

Debemos recordar, por último, que algunos autores (MONTESINOS OLTRA) han inferido de la remisión que el art. 31.3 de la LODA efectúa a la Ley General de Subvenciones⁴⁴⁹ (en cuyo art. 19.3 se establece la prohibición de que el importe de la subvención, aislada o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada), que de ello se desprende la existencia de un límite —el coste de la actividad— en punto al ejercicio de las actividades económicas que éstas puedan llevar a cabo; límite que resultaría no sólo aplicable a las que se financien con subvenciones, sino con carácter general a todas las asociaciones calificadas de utilidad pública⁴⁵⁰. En otras palabras, que las actividades que dichas asociaciones desarrollen en cumplimiento de sus fines no pueden desenvolverse con criterios de mercado, lo que, a mi juicio, tiene el acierto de poner en sintonía el régimen de actuación económica de las asociaciones de utilidad pública y el de las fundaciones. En contra, se manifiesta, sin embargo, BLÁZQUEZ LIDOY⁴⁵¹, a propósito de su comentario sobre la revocación de la declaración de utilidad pública a diversas asociaciones, en esencia, porque, según la resolución administrativa, la actividad principal desarrollada era la realización de una actividad de carácter empresarial consistente en la prestación de servicios mediante contraprestación económica, lo que, a juicio de la Administración, si se mantuviera la declaración de utilidad pública y los beneficios fiscales que ésta conlleva, supondría situarlas en una posición en el mercado ventajosa frente a aquellas entidades que desarrollen la misma actividad, pudiendo vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con estas entidades; fundamento del que discrepa el citado autor por entender, en síntesis, que el cumplimiento de sus fines de interés general puede ser llevado a cabo mediante una explotación de carácter económico⁴⁵². Pero al respecto, sin perjuicio de lo que ya expusimos en el

⁴⁴⁷ Art. 35.1, pfo. primero, inciso primero, LODA Esta obligación es independiente del deber de facilitar los informes a que hemos hecho referencia al principio.

⁴⁴⁸ Vid, pág.631 y ss.

⁴⁴⁹ Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. BOE núm. 276, de 18 de noviembre de 2003.

⁴⁵⁰ Vid., MONTESINOS OLTRA, Salvador: «Exención de las explotaciones económicas de entidades sin fines lucrativos bajo el régimen especial de la Ley 30/1994», *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 6/2009, Editorial Aranzadi SA, Pamplona, 2009 (BIB 2009\241), apdo. V.2.4.

⁴⁵¹ Cfr., Blázquez Lidoy, A.: «Asociaciones que realizan explotaciones económicas: ¿Pueden ser de utilidad pública y gozar de beneficios fiscales?», *RCyT. CEF*, núm. 340, pp. 39-50.

⁴⁵² En contra de dicho planteamiento, las sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2008 (rec. núm. 66/2007) y de 1 febrero 2012 (JUR\2012\84013). Con criterio

capítulo anterior, tendremos ocasión de pronunciarnos más tarde, al tratar del requisito del art. 3.3º de la Ley 49/2002.

3. EL PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACIÓN DE UTILIDAD PÚBLICA Y OTRAS CUESTIONES RELATIVAS A LA MISMA.

Tradicionalmente se ha considerado que la declaración de utilidad pública era un *acto discrecional* derivado de su consideración como medida de fomento de organizaciones que coadyuvan al cumplimiento de fines encuadrados en la competencia de la Administración.

Así se infería, por ejemplo, de las manifestaciones de no pocos autores, como BADENES GASSET, quien, tras comparar *el régimen de la declaración de utilidad pública* y el de *la calificación como benéficas* (calificación que se venía negando a las asociaciones, no obstante a su reconocimiento, entre otros preceptos entonces vigentes, en el art. 2º del Real Decreto de 14 de marzo de 1899 y en el art. 3º de la Instrucción de 14 de marzo de dicho año), afirmaba que «La clasificación como *de beneficencia* es acto recurrible en vía contencioso-administrativa, mientras que esta jurisdicción no tiene competencia —repárese en los términos— *para apreciar la oportunidad* de la *declaración de utilidad pública*»⁴⁵³, consecuencia ésta —su irrecurribilidad— que derivaría, interpretamos, de estimar que la primera tenía carácter reglado y la segunda discrecional.

Recordemos, asimismo, que en la actualidad el art. 32 de la LODA dispone que «a iniciativa de las correspondientes asociaciones, *‘podrán’* ser declaradas de utilidad pública...», lo que, en base a sus antecedentes históricos y a la utilización del término «podrá», sería interpretado por un sector de la doctrina y de los Tribunales (v.gr., la Audiencia Nacional⁴⁵⁴) en el sentido de que se trata de un acto discrecional⁴⁵⁵.

completamente diferente, en cambio, la STSJ Cataluña de 27 de diciembre de 2012 (rec nº 104/2010) y la STS de 22 de noviembre de 2011 (rec. 4031/2008).

⁴⁵³ Véase, BADENES GASSET, R.: *Las fundaciones de Derecho privado. Doctrina y textos legales*, 3ª edición, Librería Bosch, Barcelona, 1986, tomo I, p. 321

⁴⁵⁴ Así la Sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 9 de septiembre de 2009 (rec. núm. 277/2008) en cuyo Fundamento Jurídico Primero, párrafo cuarto, afirmaba: «para conseguir esa declaración de utilidad pública, han de cumplirse los requisitos previstos en el artículo 32 de la mencionada Ley Orgánica. Sin embargo, *la concesión de la declaración no es automática, dado que sobre esos requisitos, que tienen el carácter de *condictio sine que non*, operan otros de **oportunidad administrativa**, derivados de la locución “podrán ser declaradas [...]” que encabeza el citado artículo 32*».

⁴⁵⁵ De este criterio, AZNAR LÓPEZ, M.: «Las asociaciones de utilidad pública. Aspectos sustantivos y procedimentales», en *El sector no lucrativo en España*, op. cit., pág. 64; LÓPEZ NIETO Y MALLO, F.: *La ordenación legal de las asociaciones*, op. cit., pág. 257; y también DE SALAS MURILLO, S.: «Notas sobre el nuevo régimen de las asociaciones de utilidad pública», *Derecho Privado y Constitución*, núm. 9, mayo-agosto 1996, págs. 123 y 140, aunque

Es importante recordar igualmente por cuanto avala la idea de que el legislador consideraba la declaración de utilidad pública como un *acto discrecional*, fruto, como se ha dicho, de su consideración como medida de fomento de organizaciones que coadyuvan al cumplimiento de fines encuadrados en la competencia de la Administración, que no sólo el estatal, sino también el legislador autonómico, en concreto del País Vasco, partía —y parte— de esa misma consideración. Así, el art. 45 de la Ley 7/2007, de 22 de junio, de Asociaciones de Euskadi, no deja duda cuando dispone a la sazón:

«Artículo 45. **Reconocimiento de utilidad pública.**

1. **El reconocimiento de utilidad pública tiene carácter discrecional** en función de la valoración que merezcan los fines y actividades desarrollados por la asociación».

En este sentido, adviértase que, a diferencia de la Ley vasca, la LODA no contiene una mención expresa acerca de la naturaleza jurídica de dicha declaración. Se limita a efectuar una vaga alusión tanto en su art. 32, con carácter general, como en la Disposición adicional primera, cuando habla de las asociaciones deportivas o de las asociaciones de régimen especial, a que «*podrán ser declaradas de utilidad pública*», lo que, evidentemente, no ofrece el mismo blindaje que la Ley vascuence que, se comparta o no su mandato, no se presta a conjeturas («*in clarit non fit interpretatio*») y, dado su rango normativo, escapa al control de los jueces y tribunales ordinarios, sin perjuicio de que el derecho comunitario pueda imponer otra solución, como cabe sostener, según se verá ulteriormente.

En definitiva, con independencia de las declaraciones —discrecionales o regladas— que las administraciones autonómicas puedan realizar en su propio ámbito y siempre exclusivamente en relación a sus tributos propios, en lo que concierne a la declaración estatal de utilidad pública que ahora nos ocupa, ha de entenderse que, en la actualidad, su carácter no es discrecional, sino reglado. Así lo había anticipado preclaramente algún autor bajo la vigencia aún de la Ley de asociaciones de 1964 (PIÑAR MAÑAS⁴⁵⁶), y así ha quedado refrendado por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 18 de junio de 2010, de 7 de octubre de 2011, de 7 de octubre de 2015, 27 de octubre de 2017 y 19 de marzo de 2018⁴⁵⁷.

apuntando la posibilidad de que pudiera considerarse reglada, sin perjuicio de la amplitud que supone la utilización de conceptos jurídicos indeterminados.

⁴⁵⁶ Cfr., PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Disposición adicional decimotercera», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales...*, op. cit., pág. 655.

⁴⁵⁷ Las sentencias referidas son las de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 18 junio 2010 (Sección 5ª, rca. 2818/2006; RJ\2010\5748); de 7 de octubre de 2011 (Sección 3ª, rca. 2903/2008); de 7 de octubre de 2015 (Sec. 3ª, rca. 3815/2012, ECLI:ES:TS:2015:4127); de 27 de octubre de 2017 (Sec. 3ª, rca. 2851/2015; ECLI:ES:TS:2017:3776) y 19 de marzo de 2018 (Sección 3ª, rca. 688/2016, ECLI:ES:TS:2018:968).

Entrando en el procedimiento para la declaración de utilidad pública, debe señalarse que se encuentra regulado en el art. 35 de la LODA, así como en el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública⁴⁵⁸.

De acuerdo con el apdo. 1 de dicho art. 35, la declaración ha de efectuarse por Orden Ministerial (del Ministro del Interior, conforme precisa el art. 3.2 del citado RD. 1740/2003), previo informe favorable de las Administraciones públicas competentes en razón de los fines estatutarios y de las actividades de la asociación, y, en todo caso, del Ministerio de Hacienda⁴⁵⁹. La declaración utilidad pública y su revocación deben publicarse en el Boletín Oficial del Estado.

Y si la resolución del expediente corresponde al Ministro, su instrucción corresponde:

- A la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior, respecto de las asociaciones comprendidas en el ámbito de

⁴⁵⁸ BOE núm. 11, de 13 de enero de 2004. Dicho Real Decreto ha sido desarrollado en punto a la «Memoria de Actividades» a que se refieren sus artículos 2.2.a) y 5.1 (el primero, respecto de la solicitud de dicha declaración y, el segundo, respecto de la rendición anual de cuentas), por la Orden INT/1089/2014, de 11 de junio, por la que se aprueba el modelo de memoria de actividades a utilizar en los procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública. BOE núm. 156, de 27 de junio de 2014.

⁴⁵⁹ La Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2010 (RJ 2010, 8611) ha negado que los Ayuntamientos puedan y deban rendir informe en dicho expediente, ya que, a juicio del Alto Tribunal, un Ayuntamiento «no es una Administración pública competente en la materia, que, conforme a lo establecido en los artículos 35.1 de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación, y 3.4 del Real Decreto 1740/2003, tenga que ser oída en el procedimiento para la declaración de utilidad pública por más que la asociación vaya a ejercer sus actividades dentro del término municipal», añadiendo en el mismo sentido que «...la relación indirecta de algunos de los fines estatutarios con ciertas competencias municipales, entre otras la urbanística, no es causa para atribuir al Ayuntamiento la condición de Administración con competencia respecto de los fines estatutarios y las actividades de la asociación». Lo cual, a mi juicio, es un criterio discutible, no resultando tampoco muy comprensible que el Ministerio de Hacienda deba emitir informe «en todo caso» (se supone que en mérito de los beneficios fiscales que comporta dicha declaración) y, sin embargo, no deban hacerlo los Ayuntamientos cuyas Haciendas, al igual que la estatal, pueden verse incididas por la misma. Tal vez, la complicación que en el procedimiento pudiere comportar la obligatoria intervención de los Ayuntamientos (piénsese que en España hay más de 8000 municipios), terminara inclinando la balanza hacia ese criterio, porque lo cierto es que el propio Tribunal Supremo reconoce, no obstante, su legitimación para recurrir tal decisión, y queremos pensar, por tanto, que aún no siendo obligatorio que rindan informe, pueden personarse en el expediente administrativo enderezado a dicha declaración y formular las alegaciones que estimen oportunas e impugnar la decisión caso que no la estimen ajustada a Derecho. Debemos reiterar en este sentido que la declaración es reglada y no puede ser otorgada por juicios de oportunidad política, siendo controlable jurisdiccionalmente la decisión que se adopte en el procedimiento administrativo.

aplicación de la LODA, e inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones⁴⁶⁰.

- A los órganos correspondientes de las CC.AA., respecto de las asociaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la LODA, e inscritas en los registros autonómicos de asociaciones⁴⁶¹.
- A las Delegaciones del Gobierno en Ceuta y Melilla, respecto de las asociaciones inscritas en los respectivos registros de asociaciones⁴⁶².
- A los organismos públicos encargados de los registros de asociaciones especiales, respecto de las asociaciones reguladas por leyes especiales, estatales o autonómicas, e inscritas en los citados registros⁴⁶³.

Y

- En el caso de las federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones que insten su reconocimiento como tales por el procedimiento de declaración múltiple (esto es, para sí y para todas o algunas de las asociaciones que las integran), la instrucción del procedimiento corresponde al organismo público encargado del registro de asociaciones que sea competente para inscribir la federación, confederación o unión de asociaciones⁴⁶⁴.

Ha de destacarse, conforme había anticipado, que lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de la competencia de las CC.AA. para declarar de utilidad pública a las asociaciones que desarrollen principalmente sus funciones en su ámbito territorial, de acuerdo al procedimiento que las propias Comunidades Autónomas determinen, con respeto a su propia esfera de competencias y siempre *a los exclusivos efectos de aplicar los beneficios fiscales establecidos en sus respectivos ordenamientos jurídicos*⁴⁶⁵. Esto significa, en definitiva, que pueden existir asociaciones declaradas de utilidad pública por las CC.AA. que, sin embargo, sólo podrán acogerse a los beneficios fiscales que, en su caso, prevea su propio ordenamiento —es decir, en relación a sus propios tributos—, más no al régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002⁴⁶⁶.

⁴⁶⁰ Art. 3.1.a) del citado RD. 1740/2003.

⁴⁶¹ Art. 3.1.b) .

⁴⁶² Art. 3.1.c).

⁴⁶³ Art. 3.1.d).

⁴⁶⁴ Art. 4.3 del citado RD. 1740/2003.

⁴⁶⁵ Cfr. artículo 36 LODA.

⁴⁶⁶ Otro tanto cabe decir respecto de las asociaciones declaradas de *utilidad pública municipal*, pero con mayor motivo, pues esta declaración ni siquiera puede alcanzar a sus propios tributos, al carecer los Ayuntamientos de potestad legislativa y no haber previsto esta posibilidad la Ley de Haciendas Locales.

En este sentido, se han de recordar los FF.JJ. 17 y 18 de la STC 133/2006, de 27 de abril, la STC 134/2006, de 27 de abril, y el FJ. 66 de la polémica STC 31/2010, de 28 de junio, relativa al Estatuto de Autonomía de Cataluña.

No obstante, en relación a esta última Comunidad⁴⁶⁷, no ha olvidarse que, de forma un tanto sorprendente —y digo un tanto sorprendente, porque se dicta a pesar de la STC 133/2006—, el RD 1266/2007, de traspaso de funciones⁴⁶⁸, con cita expresa de los artículos 118.1.b) y 118.2.b) del referido Estatuto de Autonomía, estimaría que corresponde a la Generalitat catalana la *competencia exclusiva* sobre el régimen jurídico de las asociaciones y fundaciones que desarrollen mayoritariamente sus funciones en Cataluña; competencia que, entre otras facultades, según el referido Real Decreto, incluye «en todo caso» la determinación y el régimen de aplicación de los beneficios fiscales de las asociaciones y fundaciones establecidos en la normativa tributaria, así como la declaración de utilidad pública, el contenido y los requisitos para su obtención. Y, en tal inteligencia, acordaría el traspaso de las correspondientes funciones estatales a la Generalitat.

No me parece, sin embargo, que el citado RD 1266/2007 se hubiera plegado al criterio de la STC 133/2006⁴⁶⁹. La redacción del apartado B) del

⁴⁶⁷ De la Comunidad Autónoma de Cataluña, pero ha de añadirse también la de Galicia. En este sentido se ha de apostillar que el tenor del decreto de traspaso de funciones a que a continuación nos referiremos en el texto —el RD 1266/2007— no sería muy diferente del RD 1080/2008, de 30 de junio, sobre ampliación de funciones de la Administración del Estado traspasadas a la Comunidad Autónoma de Galicia, en materia de asociaciones: Declaración de utilidad pública de las asociaciones y aplicación de los beneficios fiscales. BOE núm. 158, de 1 julio de 2008.

⁴⁶⁸ Real Decreto 1266/2007, de 24 de septiembre, sobre traspaso de funciones de la Administración del Estado a la Generalitat de Cataluña en materia de declaración de utilidad pública de las asociaciones y aplicación de los beneficios fiscales a asociaciones y fundaciones (BOE núm. 230, de 25 de septiembre).

⁴⁶⁹ Recordaré a ese respecto que en el FJ 18 la referida sentencia establecía:

«... la principal consecuencia legal atribuida a la declaración de utilidad pública ha sido la de disfrutar de un régimen fiscal especial, actualmente compendiado en la Ley 49/2002

Sentado esto, podemos concluir que la posibilidad de disfrutar de los beneficios fiscales que versen sobre tributos de titularidad estatal o cuyo establecimiento corresponde al Estado representa la determinación del deber tributario de los beneficiarios y, en cuanto tal, resulta natural a su incardinación en el ámbito competencial del art. 149.1.14 CE. Esta conclusión cuenta, por otro lado, con el respaldo de la doctrina sentada en las SSTC 176/1999, de 30 de septiembre, FJ 4, y 74/2000, de 16 de marzo, FJ 3, acerca de la determinación de la instancia competente para establecer beneficios fiscales

Idéntico encuadramiento competencial merecerá la concreción del derecho reconocido en el art. 33 c) LODA, en aquellos supuestos en los que los “beneficios económicos” sean establecidos por la legislación en materia de competencia estatal, y a ello parece referirse el Abogado del Estado cuando invoca la aplicabilidad de la doctrina contenida en la STC 13/1992, de 6 de febrero, en torno a la incardinación del poder de gasto del Estado en el marco constitucional y estatutario de distribución de competencias. Obviamente, en este segundo supuesto la incidencia en la hacienda general vendrá dada no ya por la minoración de los ingresos sino por el incremento de los gastos.

Anexo del repetido Real Decreto, a que remite su artículo 2, era bien elocuente a tal respecto y de su tenor se desprende que la declaración de utilidad pública cuya competencia se traspasaba a la Generalidad tenía incidencia no solo en sus propios tributos, sino también en los tributos estatales⁴⁷⁰.

Se debe añadir a este respecto que si bien el TC en su posterior sentencia de 28 de junio de 2010, al abordar este punto, salvó la constitucionalidad del aludido art. 118 del Estatuto de Autonomía catalán, desestimando la impugnación de tal precepto estatutario, ello fue porque interpretó que dicho artículo hacía explícito reconocimiento de las competencias estatales en la materia, y que la expresión «en todo caso» no tenía otro valor que el meramente descriptivo o indicativo, sin que por ello las competencias estatales resultaran obstaculizadas en su ejercicio⁴⁷¹.

Lo expuesto nos lleva a rechazar, por otro lado, la aplicabilidad de la doctrina sentada en la STC 152/1988, de 20 de julio, pues no estamos aquí ante la definición de un sistema mixto de actuaciones yuxtapuestas sobre un sector, entonces la vivienda, sobre el que el Estado carece de competencias específicas, sino ante la identificación de unos sujetos que gozarán, en virtud de una previa declaración administrativa, de un régimen tributario especial». Cfr., STC 133/2006, de 27 de abril, FJ 18, párrafos 2º a 5º.

⁴⁷⁰ El citado apartado B) del Anexo del RD 1266/2007 decía así:

«B) Funciones de la Administración del Estado que se traspasan a la Generalitat de Cataluña.

Se traspasan a la Generalitat de Cataluña las siguientes funciones que en materia de declaración de utilidad pública de las asociaciones y aplicación de los beneficios fiscales a asociaciones y fundaciones, viene desempeñando la Administración General del Estado:

1. *Declaración de utilidad pública de las asociaciones, federaciones y confederaciones que desarrollen mayoritariamente sus funciones en Cataluña, estén inscritas en un registro de titularidad de la Generalitat de Cataluña y tengan sede en el territorio de Cataluña.*

2. *Revocación de la declaración de utilidad pública referida en el punto anterior.*

3. *Verificación y sanción de la rendición de cuentas de las entidades declaradas de utilidad pública que reúnan los requisitos establecidos en el punto 1.*

La Generalitat de Cataluña ejercerá dichas funciones de acuerdo con los procedimientos que ella misma establezca que incluirán en todo caso el informe preceptivo del Ministerio de Economía y Hacienda previsto en el artículo 35 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, y en el artículo 3 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre. ***La declaración de utilidad pública de las asociaciones, federaciones y confederaciones tendrá efectos equivalentes desde el punto de vista registral, de fomento y fiscal a los de la Administración General del Estado*** en el ejercicio de estas funciones, *siempre y cuando el informe preceptivo del Ministerio de Economía y Hacienda sea favorable*».

La cursiva y la negrita son mías.

⁴⁷¹ A pesar de ello, a mi juicio, no se entiende bien —o tal vez sí, si recordamos el clima que rodeó la sentencia— por qué el TC no incluyó dicho art. 118 EACat/2006 entre los preceptos que consideraba constitucionales *siempre que se interpretasen en los términos establecidos en el correspondiente fundamento jurídico*, como para otros casos previno en el apartado tercero del Fallo. Recordemos que en el FJ 66, pfo. 3º, diría elocuentemente:

«... de conformidad con nuestra doctrina, la competencia sobre la determinación y régimen de aplicación de los beneficios fiscales y declaración de utilidad pública debe entenderse referida al otorgamiento por la Comunidad Autónoma de **otros beneficios**,

4. LA EXCLUSIÓN DE LAS ASOCIACIONES EXTRANJERAS QUE PERSIGAN FINES DE INTERÉS GENERAL

Aunque nuestro Ordenamiento, en principio, no impone ninguna traba a la actuación en España de asociaciones extranjeras (la obligación de establecer una delegación cuando pretendan ejercer sus actividades de forma estable en nuestro país se previene incluso con la cautela «*de lo que disponga el Ordenamiento comunitario*»⁴⁷²), no es menos cierto, sin embargo, que se las omite por completo tanto al regular la declaración de utilidad pública como al enumerar las entidades susceptibles de gozar del régimen fiscal de la Ley 49/2002, que sólo contempla, en lo que se refiere a las entidades foráneas, a «*las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones*», sin hacer alusión a ninguna otra tipología, ni formular siquiera salvedad alguna respecto de las pertenecientes a otros países de la UE.

A mi juicio, dicha omisión comporta que, con arreglo a nuestro Derecho interno, ni las asociaciones extranjeras ni sus delegaciones⁴⁷³ puedan acogerse a la Ley 49/2002⁴⁷⁴. Estas últimas podrán disfrutar, en su caso, del régimen especial de las entidades parcialmente exentas del IS⁴⁷⁵, pero no pueden optar

distintos de los beneficios sobre tributos estatales, a asociaciones de su ámbito competencial que merezcan su consideración como de utilidad pública, sin que por tanto se desconozca la competencia que al Estado corresponde ex art. 149.1.14 CE respecto del establecimiento de beneficios fiscales sobre tributos estatales (STC 133/2006, de 27 de abril, FJ 18)».

⁴⁷² Artículo 9.3 de la LODA.

⁴⁷³ Excepción hecha de las comunitarias, como más adelante se estudia.

⁴⁷⁴ Así se infiere, por ejemplo, de la contestación de la DGT a la consulta vinculante núm. V2526/2005, de 19 de diciembre, en la que, en relación a la apertura en nuestro país de una «delegación con forma de sucursal» (sic) por una entidad sin ánimo de lucro residente en el Reino Unido, asimilable, según el citado Centro consultivo, «a lo que en España se conoce como asociación», se señalaba: «De los hechos manifestados en la consulta se deduce que la sucursal en España realizará las mismas actividades que la matriz, y por tanto, no tendrá ánimo de lucro. *Sin embargo, no se trata de una delegación de una fundación extranjera inscrita en el Registro de Fundaciones, por lo que no entra dentro del ámbito de aplicación la Ley 49/2002, de 23 de diciembre [...], de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 2. Ni siquiera la matriz residente en Reino Unido parece ser una entidad asimilable a las Fundaciones en España*». (La cursiva es mía).

⁴⁷⁵ En virtud de la remisión que el apartado 2, letra a), de la disposición derogatoria única de la Ley 41/1998, del IRNR, efectúa a los regímenes especiales del IS. Conviene aclarar que dicha disposición ha de considerarse vigente no obstante a la posterior aprobación del TRLIRNR. Adviértase que, aunque la Ley 41/1998 quedó derogada al aprobarse el texto refundido de la misma, es evidente que un Real Decreto Legislativo no puede añadir ni derogar ningún mandato presente en la legislación que refunde (máxime, cuando la autorización conferida no comprendía siquiera la facultad de regularizar, aclarar y armonizar las disposiciones legales objeto de refundición), por lo que ha de entenderse que la aludida disposición derogatoria única de la Ley 41/1998 continúa vigente en lo que concierne a la

al régimen de las ESFL, ya que la LODA ni contempla la posibilidad de calificar de utilidad pública a las asociaciones extranjeras —lo que impide su acogimiento a la Ley 49/2002 al amparo de su art. 2.b)—, ni previene tampoco la posibilidad de referir exclusivamente dicha declaración a sus establecimientos o delegaciones en España⁴⁷⁶. Y, menos aún, que asuma la calificación que haya podido otorgarles el país de procedencia⁴⁷⁷.

No es ésta, sin embargo, una conclusión que goce de consenso. Algunos autores han mantenido, contrariamente, la posibilidad de aplicar también el citado régimen fiscal a las delegaciones de asociaciones no residentes, a pesar de no venir expresamente mencionadas en la citada Ley.

aplicación a las entidades no residentes de los regímenes especiales del IS y, por consiguiente, en lo que aquí nos interesa, en lo relativo al «régimen especial de las entidades parcialmente exentas» contenido en los arts. 120 a 122 TRLIS-04 (hoy, arts. 109 a 111 del título VII de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades). Así lo entendió también la DGT en las contestaciones a las consultas núm. 0111-05, de 17 de marzo de 2005 y núm. V2526-05, de 19 de diciembre de 2005.

⁴⁷⁶ Así lo confirmaría el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones, aprobado por Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre (hoy derogado), en cuyo art. 36, al referirse a los asientos y modificaciones que debe contener la hoja registral de las delegaciones de asociaciones extranjeras, se omiten expresamente los asientos relativos a la «declaración y revocación de la condición de utilidad pública», que sí se mencionan, en cambio, en la letra h) del art. 35, relativo al contenido de las hojas registrales de las demás asociaciones. Debe señalarse que en el posterior Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones, aprobado por el Real Decreto 949/2015, de 23 de octubre (BOE núm. 255, de 24 de octubre), se mantiene la misma diferencia: mientras que en su artículo 19 dice que las hojas registrales de las Secciones 1.^a (asociaciones), 2.^a (federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones) y 3.^a (asociaciones juveniles), es decir, de todas las entidades asociativas susceptibles de inscripción en el mismo, con excepción de las de la Sección 4.^a, contendrán, entre otros datos, «i) La declaración y revocación de la condición de utilidad pública y la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado», en el caso de las de dicha Sección 4.^a, a saber, de las delegaciones de asociaciones extranjeras, a las que se refiere en su artículo 20, se omiten por completo dichas menciones. El mismo elocuente contraste se observaba ya en el art. 28.3 de la LODA, al referirse al contenido inscribible en el caso de las asociaciones extranjeras, en el que tampoco se contempla dicha declaración, a diferencia de lo previsto para el resto de asociaciones (art. 28.1.h), lo que abona la idea de que la LODA no prevenía el reconocimiento de dicha condición a las asociaciones foráneas o sus delegaciones, porque, de otro modo, no se comprendería que el Registro Nacional de Asociaciones no contuviera tan relevante información y sólo en el caso de las extranjeras.

⁴⁷⁷ Esta había sido también la posición tradicional de la Administración Tributaria en relación a la exención del art. 5.2.e) de la derogada Ley 61/1978. Baste señalar la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante núm. 11 de las contenidas en la Orden de 17 de junio de 1981 (BOE núm. 171, de 18 de julio), en la que en relación a una fundación estadounidense exenta de impuestos en su país, se concluía que «la exención del art. 5.2.e) de la Ley 61/1978, es solamente aplicable a aquellas instituciones que, con los requisitos que se indican, figuren oficialmente reconocidas como benéficas o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado».

En este sentido se pronuncia ELVIRA BENITO⁴⁷⁸, quien, tras recordar el importante papel que éstas desempeñan en ámbitos como la docencia o la cultura, estima que una interpretación que las excluyera de dicho régimen supondría «discriminar» a las delegaciones de asociaciones no residentes frente a las delegaciones de fundaciones, lo que le lleva a concluir que «en atención a una interpretación tanto sistemática como teleológica de la norma cabría entender que también las delegaciones de asociaciones [...] no residentes, si cumplen los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 podrán beneficiarse del régimen fiscal previsto en la misma»⁴⁷⁹. Y ello, a pesar de dejar anotadas sus dudas sobre la posibilidad de que puedan obtener la declaración de utilidad pública prevista en el art. 32 de la LODA.

La apreciación de dicho autor exige, a mi juicio, matices importantes. Aunque, desde cierta perspectiva, no faltan méritos para postular un trato igualitario para todas las entidades sin fin de lucro que operen en nuestro suelo, prescindiendo de su nacionalidad o de su residencia, siempre que persigan los fines que legitiman en nuestro Derecho la concesión de un régimen fiscal ventajoso, estimo, sin embargo, que no es suficiente con constatar la existencia de una diferencia de trato para poder concluir que se produce una vulneración del principio de igualdad⁴⁸⁰. Como sabemos, no toda disparidad de tratamiento tiene por qué ser discriminatoria, sino sólo aquella que, aplicada a situaciones que puedan considerarse comparables, carezca de una justificación objetiva y razonable.

Pues bien, para empezar debe anotarse que una asociación y una fundación no son, evidentemente, personas jurídicas del mismo tipo, lo que hace difícil, sin más, considerar a las unas como término de comparación de las otras, a pesar del énfasis puesto por la Ley de Fundaciones sobre el elemento organizativo y de que, respecto de las asociaciones que aquí nos interesan —a saber, las que persiguen fines de interés general—, pueda existir cierta identidad de razón para su sometimiento al mismo régimen fiscal que

⁴⁷⁸ ELVIRA BENITO, David: *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español*. Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pág. 56.

⁴⁷⁹ El autor habla aquí literalmente de las «delegaciones de asociaciones de entidades (sic) no residentes». Pero pienso que se trata de una simple errata. No se está refiriendo al supuesto de uniones, federaciones u otras asociaciones de entidades, sino a las delegaciones de asociaciones no residentes. Cfr.: ELVIRA BENITO, D.: *El establecimiento permanente...*, *op. cit.*, pág. 56.

⁴⁸⁰ En el mismo sentido, se pronunciaban, en relación a la anterior Ley 30/1994, E. GIMÉNEZ REYNA e I. y J. ZURDO, para quienes dichos argumentos se formulaban más de *lege ferenda* que con un fundamento legal preciso, advirtiendo, por otra parte, en el caso de situaciones amparadas por un CDI, sobre la no extensión del principio de no discriminación a diferencias de trato (en referencia a los comentarios 6º y 8º al art. 24.1 del MCOCDE). Vid., E. GIMÉNEZ REYNA e I. y J. ZURDO, «Comentario a la Disposición Adicional Decimosexta», *op. cit.*, pág. 668-669. Sobre esta última cuestión, volveremos más adelante.

aquellas⁴⁸¹. No olvidemos que dicha Ley sólo contempla determinadas tipologías organizativas, que, precisamente, han sido seleccionadas por la misma en consideración no sólo a su *función social* y a las *actividades* que desarrollan, sino también a las *características* de su régimen jurídico⁴⁸², entre las que, junto a la satisfacción de determinados requisitos (ausencia de ánimo de lucro, gratuidad de sus cargos, actividades orientadas a beneficiar a colectividades genéricas...), tienen particular relevancia su *calificación y tutela* por los órganos competentes de nuestro Estado. En este sentido, a pesar de que, a raíz de las últimas reformas, se haya dulcificado el control a que tradicionalmente se han visto sometidas, no es posible descuidar el hecho de que, aunque esencialmente privadas, las entidades a las que la Ley 49/2002 hace acreedoras de un trato fiscal privilegiado, son entidades fuertemente *administrativizadas*, si se me permite la expresión.

Así pues, aún sin dejar de reconocer que la equiparación de fundaciones y asociaciones puede tener cierta consistencia en la medida en que estas últimas persigan fines de interés general, estimo, en primer lugar, que la comparación de las asociaciones extranjeras, antes que con las fundaciones, habría de establecerse con las *asociaciones españolas que persigan igualmente fines de interés general*. Ahora bien, repárese en que tampoco éstas van a poder disfrutar por ese solo motivo del régimen de la Ley 49/2002. No basta con que los socios o fundadores hayan manifestado en sus estatutos

⁴⁸¹ Adviértase que, aun sin movernos del ámbito de nuestras propias entidades nacionales, lo mismo cabría predicar también en otros casos —pensemos, por ejemplo, en las cooperativas sin ánimo de lucro de la legislación estatal o en las cooperativas de utilidad pública de alguna normativa autonómica—, que, sin embargo, van a permanecer extramuros del régimen de la Ley 49/2002. Así, GARCÍA CALVETE, Y. y RUIZ GARIJO, M., «Cooperativas. Régimen tributario actual en el Ordenamiento español», en AA.VV., *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social. Cooperativas, Mutuas, Sociedades Laborales, Fundaciones, Asociaciones de Utilidad Pública, Centros Especiales de Empleo y Empresas de Inserción Social* (dir. Calvo Ortega), Edit. Aranzadi, Navarra, 2005, pág. 141. En análogo sentido, MONTERO SIMÓ, Marta («La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro», CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010, pp. 170-171), no obstante a la expresa equiparación de las cooperativas sin ánimo de lucro a las entidades sin fines lucrativos llevada a cabo por diversas leyes cooperativas autonómicas, como la madrileña (Ley 4/1999, de 30 marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid: art. 107 y DA 1ª), la catalana (Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de Cataluña: art. 129; hoy, sustituida por la Ley 12/2015, de 9 de julio —DOGC núm. 6914, de 16 de julio de 2015—, cuyo art. 144 mantiene el mismo texto), o la Valenciana (Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana: art. 114.6; en la actualidad sustituida por el texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunitat Valenciana, aprobado Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, —DOCV» núm. 7529, de 20/05/2015—, cuyo art. 114.5 reproduce igual redacción). Vid. igualmente la contestación de la DGT a la consulta vinculante V0018-12, de 12 de enero de 2012, en la que se niega la aplicación del régimen especial de las entidades parcialmente exentas en el IS a una cooperativa sin ánimo de lucro e iniciativa social regida por la Ley 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas del Principado de Asturias. Y, en el mismo sentido, vease también la contestación a la consulta vinculante V1457-12, de 4 julio de 2012, relativa a la no aplicabilidad de las deducciones por donativos en el IRPF por los realizados a una cooperativa sin ánimo de lucro, al no entrar ésta en el ámbito de la Ley 49/2002, ni ser una fundación ni una asociación de utilidad pública.

⁴⁸² Cfr., párrafo primero del art. 1.1 de la Ley 49/2002.

que los fines cuyo logro se proponen son de interés general, como tampoco lo es, en el caso de las extranjeras, que el Estado de su constitución haya declarado que lo sean, o que, en mérito de los mismos, las dispense un trato fiscal de favor (lo que, obviamente, habrá realizado desde la perspectiva de su propio Ordenamiento e, incluso, de la utilidad que aquéllas puedan reportarle). Es preciso que se haya declarado por los órganos competentes de la Administración española, y a la luz de nuestro Derecho, que los fines que persiguen son de utilidad pública y se haya acreditado en la práctica que efectivamente reportan dicha utilidad⁴⁸³.

En este sentido, ha de recordarse que una asociación extranjera, aunque persiga fines de interés general equiparables a los considerados como tales por nuestro Derecho, no se haya sometida necesariamente a los mismos controles y requisitos que los requeridos a las ESFL españolas, ni va a ejercer principalmente sus actividades en España. Por consiguiente, resulta difícil considerar que se encuentran en la misma situación.

Por otro lado, a pesar de que la Ley 49/2002, al enumerar las entidades susceptibles de ser consideradas «entidades sin fin de lucro», no haga referencia en su art. 2.b) a la «nacionalidad» o la «residencia» de las asociaciones de utilidad pública —como tampoco lo hace su art. 2.a) respecto de las fundaciones—, la falta de una expresa mención sobre tales extremos no significa que tanto las asociaciones (y fundaciones) españolas como las extranjeras que persigan fines de interés general queden comprendidas dentro de su ámbito. Contrariamente, a mi juicio, la *regla general* de que parte implícitamente dicha Ley es la de que sólo las entidades que tengan su domicilio en España y se sometan a la ley española pueden disfrutar del repetido régimen fiscal. El temor que subyace es que la ley extranjera a la que se hayan sometido proteja en menor medida que la ley patria los intereses concernidos por la actuación de dichas entidades en nuestro país, es decir, que el nivel de exigencias sea inferior al estándar nacional y, además, que no se produzca un control efectivo por las autoridades del Estado de su constitución⁴⁸⁴. De ahí que la mención en el art. 2.d) a las «delegaciones de

⁴⁸³ Téngase en cuenta que el art. 32.1, e) de la LODA exige como uno de los requisitos «Que se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud» de dicha declaración.

⁴⁸⁴ Resulta elocuente en este sentido, la contestación de la DGT a la consulta núm. 1518-00, de 8 de septiembre de 2000: «Aun no mencionando expresamente a las asociaciones, queda patente que el legislador pretende limitar la aplicación de los beneficios fiscales contenidos en la norma [se refiere a los beneficios del título II de la Ley 30/1994] a aquellos entes susceptibles de someterse a un sistema de control administrativo de su actividad, fines, organización y funcionamiento, circunstancia que resultaría de imposible cumplimiento en caso de entidades no sometidas a la normativa española. [...] En el caso planteado en la presente consulta, la donataria [una asociación sin ánimo de lucro domiciliada en Italia], pese a configurarse como asociación sin finalidad lucrativa, no reúne dichos requisitos, al tratarse de un ente constituido bajo la legislación de otro Estado, lo que la aleja del sistema de control establecido por la legislación española (declaración de utilidad pública,

fundaciones extranjeras inscritas», más que como una *restricción* al disfrute de dicho régimen por las fundaciones extranjeras con el fin de dejarlo circunscrito a sus delegaciones en España, deba interpretarse como una *excepción* a dicha regla general, que, *ampliando* los sujetos susceptibles de ser considerados entidades sin fin de lucro, viene a permitir que las fundaciones foráneas —que, en otro caso, quedarían extramuros de la Ley 49/2002— puedan disfrutar de dicho régimen, aunque ceñido a sus delegaciones, las cuales, a la sazón, van a ser «subjetivizadas»; es decir, *tratadas como si fueran un sujeto independiente de su casa madre*. Tal ficción no se produce, sin embargo, respecto de las delegaciones de asociaciones extranjeras⁴⁸⁵.

En segundo lugar, es importante tener en cuenta que si bien es cierto que, en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza, también las personas jurídicas pueden ser titulares de los derechos fundamentales que consagra nuestra Constitución⁴⁸⁶, no es menos cierto que el derecho a la igualdad del art. 14 CE no se predica de toda persona —natural o jurídica—, sino de los «españoles»⁴⁸⁷. Es verdad que nuestro Tribunal Constitucional ha matizado que también los extranjeros pueden ser titulares de los derechos y libertades reconocidas en nuestra Carta Magna⁴⁸⁸, pero aquí de lo que se trata no es de si pueden agruparse y constituir asociaciones con arreglo a la Ley española, sino de si las constituidas conforme a otro Ordenamiento y la declaración que de su utilidad pública haya hecho el Estado de su constitución deben ser reconocidas en el nuestro.

Pues bien, en este sentido, a salvo los compromisos adquiridos mediante la suscripción de Convenios y Tratados Internacionales, nuestro

acreditación de su condición, etc.). Esta circunstancia imposibilita la aplicación del régimen previsto en el título II de la Ley 30/1994 y, en concreto, la consideración de partida deducible de las cantidades donadas por la consultante». (La cursiva es mía).

⁴⁸⁵ Su tributación se producirá, pues, en el IRNR como entidades no residentes. En este sentido, no es ocioso recordar que *la Ley 49/2002 no contiene beneficio alguno en dicho último impuesto para las entidades sin fin de lucro*. Se contrae al IS, porque todas las entidades a que se refiere, se reputan «entidades residentes» a efectos del disfrute de su régimen, incluidas las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas», que se «cuasi-personifican» a tal fin. Otra cosa, es que, cuando no se acojan o no cumplan los requisitos del régimen de la Ley 49/2002, los EPs que puedan mantener en España tributen en ciertos aspectos conforme a la LIS (así, que puedan aplicar el régimen de las entidades parcialmente exentas), *por remisión de la LIRNR*. Al respecto, véase lo más adelante comentamos en relación a las delegaciones de fundaciones extranjeras, donde justificamos más ampliamente nuestro criterio, en especial, el apartado IV.4.2 que se dedica a la delegación como «sujeto» del régimen especial y los problemas de su sometimiento al IS o al IRNR.

⁴⁸⁶ Recordemos que el art. 162.1.b) CE reconoce legitimación para interponer recurso de amparo tanto a las personas físicas como a las jurídicas.

⁴⁸⁷ En el mismo sentido, el art. 53.2 CE se refiere a los «ciudadanos».

⁴⁸⁸ Con diversa intensidad, dependiendo del derecho afectado. Vid, las SSTC 107/1984, de 23 de noviembre (BOE nº 305, de 21/12/1984); la 115/1987, de 7 de julio (BOE nº 180, de 29/07/1987); o la 236/2007, de 7 de noviembre (BOE nº 295, de 10/12/2007) y las que en ella se citan.

Estado no sólo no se encuentra constreñido por la calificación de utilidad pública que haya podido efectuar el Estado de constitución de dichas asociaciones, sino que ni siquiera viene obligado a reconocer la personalidad jurídica que puedan haber alcanzado conforme a un sistema jurídico foráneo. Recordemos que, fuera del ámbito del Ordenamiento que las ha hecho nacer como sujetos de derecho, su personalidad sólo se mantiene en la medida en que lo admita el derecho interno del país anfitrión en que pretendan actuar, o exista entre ambos un convenio internacional que regule el reconocimiento recíproco de las entidades jurídicas creadas al amparo de sus respectivos Ordenamientos. A este respecto es oportuno recordar que España no suscribió el Convenio Europeo núm. 124 de 1986, sobre reconocimiento mutuo de la personalidad jurídica de las Organizaciones Internacionales no gubernamentales⁴⁸⁹. Y si bien es cierto que nuestro Derecho interno parte de la regla general del reconocimiento automático de las personas jurídicas extranjeras (art. 9.11 C.c.), ello no significa que éstas gocen necesariamente de los mismos derechos que las españolas. Recordemos que el art. 28-II Cc. establece que «Las asociaciones domiciliadas en el extranjero tendrán en España la consideración y los derechos *que determinen los tratados o leyes especiales*».

Tampoco en el ámbito de la fiscalidad internacional cabe encontrar apoyo para sostener una supuesta vulneración del principio de igualdad.

En primer lugar, se ha de recordar que, salvo las *cláusulas de no discriminación* que eventualmente puedan contenerse en los CDIs, *no existe en Derecho internacional tributario un principio general de no discriminación* que constriña la potestad soberana de los Estados más allá de lo que, en su caso, éstos hayan acordado mediante la incorporación de dichas cláusulas, su matización o, incluso, mediante su reforzamiento, en los CDIs que suscriban. En este sentido, su naturaleza *pacticia*, basada en su voluntaria asunción por los Estados signatarios, contrasta también con el Derecho comunitario, en el que, a pesar de que la imposición directa queda fuera de la competencia de la UE, la necesidad de no perturbar el correcto funcionamiento del mercado

⁴⁸⁹ Me estoy refiriendo a la *Convención Europea sobre el reconocimiento de la personalidad jurídica de las Organizaciones Internacionales no Gubernamentales*, hecha en Estrasburgo el 24 de abril de 1986. Según desprende del listado de firmas y ratificaciones del sitio oficial de la Oficina de Tratados del CONSEJO DE EUROPA, hasta la fecha sólo habían ratificado dicha Convención once de los cuarenta y siete Estados miembros. En este sentido, no es ocioso señalar que tres de ellos (Chipre, Países Bajos y la ex República Yugoslava de Macedonia) sólo lo harían a partir de 2000 y que en el caso de Francia, cuya adhesión al Convenio no se produjo hasta el 26 de noviembre de 1999 —casi catorce años después—, se acompañaría, sino propiamente una reserva, sí una declaración aneja en la que ponía de manifiesto la diversidad en su aplicación por parte de los países que ya lo habían ratificado anteriormente, sugiriendo la negociación de una enmienda para su armonización, y formulando una declaración sobre la interpretación por dicho país de diversos puntos del Tratado. Todo lo cual, pone de relieve la desconfianza y el recelo de los Estados sobre ese reconocimiento mutuo. Cfr., http://www.conventions.coe.int/?pg=/treaty/default_en.asp&nd=&lg=fr [fecha último acceso: 01/09/2014].

interior impone el obligado respeto del principio de no discriminación, del que las libertades fundamentales no son sino su manifestación específica.

Por otro lado, es importante anotar que el contenido de dichas cláusulas convencionales resulta más formal y reducido que el principio de no discriminación por razón de nacionalidad del Derecho Comunitario. En efecto, las cláusulas de no discriminación y, en concreto, la cláusula de nacionalidad del art. 24.1 MCOODE⁴⁹⁰ —que es el modelo de Convenio que, con mayor o menor fidelidad, siguen la mayoría de países de la UE—, reclama para su aplicación que quien invoca la no discriminación y el sujeto que se señala como término de comparación se encuentren «en las mismas condiciones», *id est*, que se hallen en la misma situación fáctica y jurídica, particularmente, «con respecto a la residencia».

Es decir, que, básicamente, lo que pretende el art. 24.1 MCOODE es evitar que un extranjero residente, por razón de su nacionalidad, pueda recibir un trato más gravoso que un residente nacional, pero sin excluir un distinto trato si ese extranjero no reside en el mismo Estado, por cuanto, en este último caso, el extranjero no residente no se encontrará, a efectos del MCOODE, en la misma situación que el nacional residente. Piénsese que mientras que aquél tributará conforme al *principio de territorialidad* en el IRNR, éste habrá de hacerlo con arreglo al *principio de renta mundial* en el IRPF o en el IS. Esa diferencia impedirá, pues, la aplicación de dicha cláusula, lo que reduce a mínimos su virtualidad en materia de imposición directa, en la que la residencia es un factor esencial en la configuración de tales impuestos.

Más específicamente, en lo que interesa a las entidades que nos ocupan, se ha de destacar, que, a efectos de la aplicación de dichas cláusulas, se ha venido considerando que las entidades sin fin de lucro de uno y otro Estado contratantes no se encuentran en las mismas condiciones⁴⁹¹, «puesto que los regímenes tributarios especiales se justifican en atención a fines propios que sólo las entidades del Estado contratante que ofrece el régimen pueden cumplir»⁴⁹².

⁴⁹⁰ Cfr., ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada de 22 de julio de 2010* (título original: *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version*, París, 2010), edición española del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011.

⁴⁹¹ Véase en este sentido, la consulta vinculante evacuada por la DGT con fecha 5 de diciembre de 2012 (V2314-12), relativa a los cánones satisfechos a una entidad sin fin de lucro residente en el Reino Unido, en la que se negó la aplicabilidad del art. 25 del CDI Hispano-Británico de 1975 (que incorporaba la cláusula de no discriminación en términos equivalentes a la del art. 24 MCOODE), ya que «La entidad británica no es residente en territorio español. Por lo tanto, *no se encuentra en las mismas condiciones que las entidades residentes en España* a las que es de aplicación el artículo 2 de la ley 49/2002».

⁴⁹² Así, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «No Discriminación», en AAVV, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, *op. cit.*, capítulo V.1, pág. 520.

En este sentido, en el párrafo 11 de los Comentarios al art. 24.1 del MCOUDE⁴⁹³, se señala que dicho artículo no obliga a un Estado contratante que tenga establecidos beneficios fiscales especiales a favor de los establecimientos sin fin de lucro dedicados a actividades de utilidad pública, a que conceda dichos mismos beneficios a los establecimientos similares del otro Estado signatario cuando sus actividades no estén llamadas a reportarle ventaja alguna. De esta forma, por un lado, se establece una correlación entre el sacrificio presupuestario del Estado concedente del beneficio y la ventaja que la actividad del establecimiento sin fin de lucro (la minoración del gasto público) le proporciona al realizar actividades de interés general que, en otro caso, pudiera verse obligado a realizar. Por otro lado, se evitan las transferencias fiscales de un Estado a otro, derivadas de la concesión de beneficios a entidades cuya actuación redunde en provecho del otro Estado (incluso de un tercero), a costa del Estado concedente y sin ninguna contrapartida para éste (lo que supondría, a la postre, una financiación de los servicios de interés general del otro Estado) y, en tercer lugar, implica también una reserva sobre los fines, actividades y condiciones en los que determinadas entidades van a ser consideradas de utilidad pública a efectos fiscales⁴⁹⁴.

En definitiva, hablar de discriminación —a salvo de lo que se desprenda del Derecho comunitario— nos parece arriesgado⁴⁹⁵.

A pesar de ello, no han faltado autores que se han mostrado partidarios de la aplicabilidad de dicho régimen a las asociaciones extranjeras, aunque con ciertos matices. Es el caso de FERNÁNDEZ AMOR⁴⁹⁶. A diferencia de lo que hemos sostenido más atrás, en orden a la *regla general* de que sólo las entidades que tengan su domicilio en España y se sometan a la ley española pueden disfrutar del repetido régimen fiscal, dicho autor considerará, en primer lugar, que el legislador ni prohíbe, ni permite expresamente que las asociaciones extranjeras puedan estar comprendidas en el ámbito del art. 2.b) de la Ley 49/2002, si son declaradas de utilidad pública. Recordemos que dicho precepto se refiere a las «asociaciones declaradas de utilidad pública», sin más precisiones acerca de su nacionalidad, residencia, vínculos con nuestro

⁴⁹³ Cfr., MCOUDE (versión julio 2010), *cit.*, p. 347.

⁴⁹⁴ Vid., en este sentido, el párrafo 13 de los Comentarios al art. 24.1 del MCOUDE (*cit.*). Igualmente, el Comentario al art. 24.1 del MCONU, que sigue en este punto el Modelo de la OCDE [Cfr., *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (ST/ESA/PAD/SER.E/21, Nations Unies, New York, 2001), pág. 269].

⁴⁹⁵ A igual conclusión llega LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo* (dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R.), Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005, p. 1230.

⁴⁹⁶ FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo». *Rev. Nueva Fiscalidad*, nº 9/2006, oct. 2006, pp. 47-48.

Estado, u origen o procedencia de la citada declaración. Lo que, en su sentir, abre la puerta a varias interpretaciones.

Por un lado, una *interpretación extensiva*, según la cual bajo la letra del art. 2.b) de la Ley 49/2002 cabría cualquier asociación declarada de utilidad pública con independencia de su nacionalidad o residencia. Dicha interpretación, sin embargo, como el propio autor señala, implicaría que nuestro Ordenamiento hubiera de pasar por la calificación de utilidad pública que haya podido formular el Estado de su constitución (a pesar de las diferencias legislativas, políticas e ideológicas entre los distintos países), incurriendo, además, en una clara incoherencia respecto de las fundaciones extranjeras. Lo que le lleva a desechar esta alternativa⁴⁹⁷.

La segunda posibilidad que plantea, es efectuar una *interpretación restrictiva*, que, a su juicio, limitaría el régimen de la citada Ley a las entidades que «guarden una relación íntima con el territorio español», pero que también rechaza, en cuanto, en su opinión, conduce a que «sólo las asociaciones de utilidad pública residentes» pudieran ser consideradas a los efectos del régimen especial, lo que no se compadecería, en su criterio, con el objeto de la ley: favorecer a sujetos que mantienen un vínculo con España y realizan fines de interés general⁴⁹⁸.

Finalmente, propone una interpretación correctiva de la anterior en base a lo dispuesto en el art. 9 de la LODA, que, en puridad, desemboca en el mismo resultado. En este sentido, sugerirá que las asociaciones extranjeras pueden estar comprendidas en el ámbito del art. 2.b) de la Ley 49/2002, pero

⁴⁹⁷ Coincido con dicha opinión. Nótese, además, que mientras que las fundaciones extranjeras han de fijar una delegación en nuestro suelo (o, lo que es igual, han de mantener un vínculo estable y permanente con nuestro país para poder ser consideradas entidades sin fin de lucro), a las asociaciones extranjeras, en cambio, no se les exigiría ese mismo requisito, siendo que el tenor de los artículos 2.a) y 2.b) no difiere en absoluto: en ninguno de los dos se hace alusión a la nacionalidad o la residencia, ni se reclama el mantenimiento de vínculo alguno con nuestro Estado. Las discriminadas, cabría decir, serían entonces las fundaciones extranjeras.

Piénsese, por otra parte, que si interpretáramos el art. 2.a), relativo a las fundaciones, de la misma forma que se propone interpretar el art. 2.b), en relación a las asociaciones de utilidad pública, es decir, si consideráramos que se refieren, respectivamente, tanto a las fundaciones y asociaciones nacionales como a las extranjeras, *sin requerir a estas últimas el mantenimiento de vínculo estable alguno con nuestro país*, el art. 2.d), referido a las «delegaciones» de las fundaciones foráneas, quedaría sin sentido. Y lo mismo ocurriría en la hipótesis contraria: si se considera que tal vínculo es inexcusable y que dichos apartados a) y b) del art. 2º comprenden a las asociaciones y fundaciones extranjeras *siempre que se encuentren inscritas en los correspondientes Registros y mantengan una delegación en España*, en tal caso tampoco se entendería el art. 2.d), que resultaría entonces completamente superfluo. En el mismo sentido, si atendemos al viejo aforismo *inclusio unius exclusio alterius*, parece más lógico interpretar que contempladas las delegaciones de fundaciones extranjeras y omitidas, en cambio, las delegaciones de asociaciones foráneas, éstas quedan excluidas del elenco de entidades entronizadas por dicha Ley como entidades sin fin de lucro, a efectos del disfrute del régimen fiscal establecido en la misma.

⁴⁹⁸ FERNÁNDEZ AMOR, *op. cit.*, p. 46.

cuando desarrollen principalmente sus actividades en España, pues, conforme dispone el art. 9.2 de la LODA, en tal caso deben tener su domicilio en territorio español, lo que las convierte en entidades *residentes* de acuerdo con el art. 8.1.b) de la LIS, por lo que, concluye, «su régimen jurídico fiscal estará en el marco que establecen la LIS y la LRFESLM»⁴⁹⁹.

Discrepo de tal solución. Ciertamente, el art. 9.2 de la LODA —al igual que el art. 6.1 de la Ley 50/2002 respecto de las Fundaciones— establece que «deberán tener su domicilio en España las asociaciones que desarrollen actividades principalmente dentro de su territorio», pero, distintamente de lo opinado por dicho autor, hemos de matizar que de ello no se deriva que el art. 2.b) de la Ley 49/2002 permita entender comprendidas en su ámbito a las asociaciones «extranjeras» (sean o no residentes), en cuanto sometidas a una ley personal que las sujeta a requisitos distintos de los exigidos por la ley española, en cuyo mérito y consideración fueron seleccionadas para construir la noción de ESFL. Adviértase que, en todo caso, seguiría siendo necesario que estén declaradas de utilidad pública⁵⁰⁰. Por otro lado, el supuesto a que se refiere parece encajar más bien en el de una asociación *pseudo-extranjera* (*i.e.*, una asociación española irregularmente constituida), que no tendría cabida en dicho apartado.

En efecto, aunque luego habremos de volver sobre ello a propósito de las delegaciones de fundaciones extranjeras, convendrá aclarar a este respecto que, aun partiendo de la consideración de que es la voluntad de los socios, asociados o fundadores, al constituir la persona jurídica conforme a un concreto Ordenamiento, la que determina la ley por la que ésta ha de regirse (*i.e.*, que, nuestro Derecho adopta el «criterio de la constitución» para determinar la ley personal), lo cierto es que éste no deja, sin embargo, de contener diversas normas materiales —en nuestro caso, el art. 9.2 LODA— cuyo objeto es el de evitar que, sustrayéndose de la ley española, pueda

⁴⁹⁹ Se está refiriendo a la Ley del Impuesto de Sociedades y a la Ley de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Ibidem*, p. 47.

⁵⁰⁰ A este respecto, resulta paradigmático el caso de las federaciones y asociaciones deportivas internacionales, las cuales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 40.2 del RD 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas españolas (BOE nº 312, de 30/12/1991), *no gozarán de la declaración de utilidad pública en tanto no adapten sus estatutos al Derecho español, trasladen su domicilio a nuestro país y se inscriban en el Registro de Asociaciones Deportivas del Consejo Superior de Deportes*. El precepto, introducido por el RD 1325/1995, de 28 de julio (BOE nº 222, de 16 de septiembre), tenía la pretensión de favorecer la implantación en nuestro territorio de dicho tipo de organizaciones deportivas internacionales mediante su reconocimiento como entidades de utilidad pública, pero sólo en el caso de que cumplieran las condiciones a que acabo de hacer mención. Obviamente, ello nos aleja del supuesto de entidades sin fin de lucro regidas por una ley personal extranjera, lo que constituye buena prueba del espíritu que ha movido nuestra legislación en este punto. Piénsese que, con independencia de su ámbito de actuación internacional, al cumplir dichos requisitos, éstas se convierten, ciertamente, en entidades «residentes» en España, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8.1 LIS, pero también en entidades «españolas», conforme al art. 28 Cc. En tales circunstancias, no representa singularidad alguna que se las declare de utilidad pública y se las permita disfrutar del régimen tributario previsto para las asociaciones de tal naturaleza.

escogerse a capricho, como ley personal, la de un Derecho con el que la persona jurídica que pretende crearse no guarde un vínculo suficiente que justifique tal decisión. Y, *a priori*, en el caso que se propone en el trabajo que se comenta, no parece que lo sea, puesto que parte del presupuesto de que la asociación ejerce principalmente sus actividades en España e incluso tiene su domicilio en territorio español. En todo caso, aun en el supuesto de admitirse dicha hipótesis, ello significaría que su inscripción registral, la decisión de si puede o no ejercer actividades económicas, la rendición de cuentas, o la supervisión y control administrativo de su actuación, se efectuaría por el Estado bajo cuyo Derecho se hubiera constituido y conforme a una normativa no necesariamente coincidente con la española, lo cual, a la postre, al margen de la dificultad de obtener la calificación de utilidad pública de acuerdo con las normas nacionales, impediría también el cumplimiento de los requisitos de la Ley 49/2002.

En definitiva, a mi juicio, al amparo de las letras a) y b) del art. 2º de la Ley 49/2002, sólo las fundaciones y asociaciones de utilidad pública españolas pueden disfrutar del régimen fiscal previsto en esta Ley.

Más complejo es el caso de las delegaciones.

Respecto de las mismas, el citado autor comienza recordando que los establecimientos permanentes (EPs) tienen reconocida cierta personificación, para estimar seguidamente que, «en la medida en que la asociación no residente pudiera alcanzar a través de su delegación el carácter de “organización de utilidad pública” y se diesen los requisitos económicos necesarios en el establecimiento permanente», resultaría aplicable la Ley 49/2002 o, en su caso, el régimen de las entidades parcialmente exentas de la LIS⁵⁰¹.

No comparto este planteamiento en lo que al régimen de la Ley 49/2002 se refiere. Dejando al margen que la LODA no previene la hipótesis de partida —la declaración de utilidad pública de la delegación— y de que en su discurso se viene a equiparar «delegación» y «establecimiento permanente» (que son conceptos afines pero no identificables⁵⁰²), he de señalar que, en mi opinión, el hecho de que la delegación pudiera reputarse EP y éste goce de cierta personificación *a efectos del IRNR*, constituye un dato carente de trascendencia a los fines de la aplicación del régimen especial que nos ocupa: por un lado, éste no se refiere al IRNR, sino al IS; y, por otro, las delegaciones

⁵⁰¹ Cfr., FERNÁNDEZ AMOR, «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 47-48).

⁵⁰² Con la consecuencia de que, paradójicamente, pudieran quedar fuera del régimen fiscal de la Ley 49/2002 aquellas delegaciones cuyas actividades en España carecieran de carácter económico y, por consiguiente, no pudieran ser consideradas EP. Sobre el tema, más ampliamente, *infra*, IV.4.1, al tratar de las delegaciones de fundaciones extranjeras como sujetos del régimen especial de las entidades sin fin de lucro.

de las asociaciones extranjeras, a diferencia de las de las delegaciones de fundaciones foráneas, no se han «subjetivizado» a efectos de este régimen⁵⁰³.

En efecto, en mi sentir, la circunstancia de que la delegación pueda considerarse EP jugará, en su caso, cuando la entidad no se acoja o no pueda acogerse al régimen de la Ley 49/2002. Es entonces cuando habrá de tributar —la entidad, no la delegación— en el IRNR, y cuando el hecho de que ésta mantenga un centro fijo de negocios resulte relevante para que lo haga como entidad no residente con establecimiento permanente, siéndole aplicable, en su caso, por remisión, el régimen de las entidades parcialmente exentas. Así pues, distintamente a lo sostenido por dicho autor, entiendo que existe una diferencia entre las delegaciones de las asociaciones extranjeras y las de las fundaciones foráneas, que no cabe salvar exegéticamente; diferencia que viene marcada por el hecho de que, por un lado, la Ley 50/2002 *personifica* en cierto modo a las delegaciones de las fundaciones extranjeras, equiparándolas expresamente a las fundaciones españolas⁵⁰⁴ y, por otro, de que la Ley 49/2002, secundando la misma idea, bendice también esa «subjetivación» al consagrarlas como «entidades sin fin de lucro», a efectos del régimen fiscal que entroniza. No ocurre lo mismo, sin embargo —y ello es decisivo—, en el caso de las delegaciones de asociaciones extranjeras. Ni la LODA ni la Ley 49/2002 autorizan a estimar que las delegaciones de asociaciones extranjeras gocen de la misma consideración⁵⁰⁵.

⁵⁰³ Como se verá al estudiar las delegaciones de fundaciones extranjeras, su «cuasipersonalización» al equipararlas a las fundaciones españolas (nótese que hablamos de la cuasipersonalización de las delegaciones, no de la fundación extranjera) y, más concretamente, su calificación como ESFL —como «sujeto» del régimen fiscal— determinará su consideración como *entidad residente* y su consecuente sujeción al IS. Recuérdese que por mor del citado art. 8.1 LIS-2014 «se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; b) que tengan su domicilio social en territorio español; c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español». Y que, por su parte, el art. 7.1 de la Ley 50/2002 dispone que «Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una delegación en territorio español que constituirá su domicilio a los efectos de esta Ley (...)». Al respecto, vid. *infra*, IV.4.1.

⁵⁰⁴ Dicha equiparación se desprende del art. 7.4 de la Ley 50/2002 cuando dispone que «Las delegaciones en España de fundaciones extranjeras quedarán sometidas al Protectorado que corresponda..., siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas». Por otra parte, no es ocioso recordar que, en el mismo sentido, el art. 11 del Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal, bajo la elocuente rúbrica de «sujetos inscribibles», se refiere, no a las fundaciones extranjeras, sino sus delegaciones en España.

⁵⁰⁵ En este sentido, resulta asimismo revelador el ya citado RD 1325/1995, de 28 de julio, por el que se modificaba el RD 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas, que excluyó la posibilidad de que fueran declaradas de utilidad pública las federaciones y asociaciones deportivas internacionales que mantuvieran una delegación en España, al rechazarse la sugerencia de sustituir la exigencia de trasladar su sede a territorio español (y adaptarse a la ley española e inscribirse en el Registro de Asociaciones Deportivas), que figuraba como requisito en el Proyecto y que finalmente pasaría al art. 40.2.b) del RD 1835/1991 (vid., *supra*, nota 500), por la acreditación del establecimiento en España de una delegación, como había propuesto, en cambio, el Servicio Jurídico del propio Ministerio de

Así pues, aunque en un plano de *lege ferenda* compartimos la idea de que hubiera sido deseable que tanto la LODA, al regular la declaración de utilidad pública, como la Ley 49/2002, al enumerar las entidades merecedoras de alcanzar la condición de ESFL, hubieran debido contemplar la posibilidad de que las delegaciones de asociaciones extranjeras inscritas pudieran ser declaradas de utilidad pública y disfrutar del meritado régimen fiscal, siempre que persigan fines de interés general y cumplan los restantes requisitos exigidos para dicha calificación a las asociaciones españolas (v.gr., estableciendo a la sazón, un sistema como el previsto en la Ley 50/2002 para las delegaciones de fundaciones extranjeras), de *lege data* no compartimos la interpretación de que, con carácter general, a las asociaciones extranjeras —o a sus delegaciones en España— les sea aplicable dicho régimen fiscal.

Otra cuestión es la de si ello se compadece con los CDIs que nuestro país tenga suscritos con otros Estados, o con el Derecho comunitario cuando se trate de asociaciones de interés general o utilidad pública pertenecientes a otros países de la UE o, más ampliamente, del Espacio Económico Europeo.

En efecto, la situación varía, a nuestro juicio, cuando nos encontramos ante asociaciones de otros países de la Unión Europea que pretendan ejercer las libertades económicas que garantizan los Tratados. La primacía del Derecho comunitario impone en este caso otra solución, cobrando pleno vigor —ahora sí— los argumentos expuestos por dichos autores en pro de su equiparación. Aunque, adviértase, no en mérito de un supuesto derecho a la igualdad entre nacionales y extranjeros —que el art. 14 CE y el art. 28-II Cc. no parecen respaldar—, sino por mor de las exigencias del Derecho de la UE, las cuales, por otra parte, contemplarán también otras restricciones como consecuencia de la eventual concurrencia de razones imperiosas de interés general. Pero sobre este particular nos detendremos con amplitud en un capítulo posterior al que ahora hemos de remitirnos.

Educación y Ciencia. La justificación del criterio —permítasenos repetirla— era bien elocuente: «la finalidad del Real Decreto es la de instrumentar la voluntad de estimular que el mayor número de Federaciones Internacionales *tengan su sede en España*, bien por tratarse de Federaciones de nueva creación, bien porque trasladen al territorio español su *sede central*. *El establecimiento de delegaciones no merece el mismo tratamiento*». Cfr., el DICTAMEN DEL CONSEJO DE ESTADO de 16 de junio de 1995, número de expediente: 877/1995 (Educación y Ciencia). La cursiva es mía.

III. LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES DE DESARROLLO

1. INTRODUCCIÓN

Las Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGDs) constituyen, tras la mención de las fundaciones y de las asociaciones de utilidad pública, la tercera categoría de entidades seleccionadas por el Legislador fiscal para integrar el concepto de «entidad sin fin de lucro» de la Ley 49/2002⁵⁰⁶; concepto que dicha Ley construye por una doble vía⁵⁰⁷: por un lado, estableciendo en su artículo 2º la tipología de entidades que poseen intrínsecamente las características que permiten dispensarlas un tratamiento fiscal beneficioso (v.gr., la persecución de fines de interés general, la ausencia de fin de lucro, su sometimiento al control y supervisión de la Administración...) y, por otro, mediante la exigencia de los requisitos que seguidamente establece en su artículo 3º, dado que no en todos los casos el régimen jurídico de las entidades mencionadas en el art. 2º asegura su presencia en los niveles e intensidad requeridos por el Legislador fiscal⁵⁰⁸; todo ello, con el designio de

⁵⁰⁶ Véanse los arts. 2 y 3 de la referida Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE núm. 307, de 24 de diciembre), así como, muy particularmente, los párrafos 3º y 4º del apartado II de su Exposición de Motivos, donde justamente se anticipa que, junto a su tributación por el Impuesto sobre Sociedades y la fiscalidad en materia de tributos locales, «el concepto de entidad sin fines lucrativos» es uno de los «tres pilares básicos» en que descansa el régimen fiscal especial aplicable a dichas entidades.

⁵⁰⁷ Señalaré antes de nada, que eran varias las alternativas que cabía manejar en punto a la delimitación del ámbito subjetivo del régimen fiscal que la Ley 49/2002 instituye. Una opción hubiera sido conformarse con *señalar la tipología de entidades* que considerase merecedoras de dicho régimen fiscal por entender implícito en ellas su carácter no lucrativo y altruista; esto es, habida cuenta de las exigencias que para la adopción de tales formas jurídicas ya les vienen impuestas desde otros sectores del Ordenamiento. Otra posibilidad, por el contrario, era *establecer en sede tributaria los requisitos necesarios* para que una entidad, *prescindiendo de su forma jurídica*, pudiera ser considerada «entidad sin fin de lucro» (ESFL) a efectos del disfrute de dicho régimen fiscal. Tal es la fórmula que se utiliza, por ejemplo, en el art. 20, tres, de la Ley del IVA, en relación a las «entidades o establecimientos de carácter social». Sin embargo, ninguna de las dos opciones convencerían al Legislador, que, a pesar de las críticas otrora vertidas con motivo de la tramitación parlamentaria de la anterior Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (Ley 30/1994, de 24 noviembre, BOE núm. 282, de 25 noviembre), terminaría acudiendo a una fórmula ecléctica, semejante —aunque no exactamente igual— a la establecida por aquélla en sus arts. 41 y 42. Así pues, de análogo modo que su predecesora, la Ley 49/2002 combinará las dos opciones a que nos hemos referido.

⁵⁰⁸ Dichos requisitos vienen a desempeñar, en este sentido, la función de *cláusula de salvaguarda fiscal* ante eventuales criterios que, desviándose de las pautas en atención a las cuales se instituye este régimen tributario, pudieran mantenerse, bien por los protectorados, bien por los órganos legislativos y ejecutivos de las CCAA, que, a la sazón, ostentan competencias en materia de fundaciones y asociaciones y también, en los términos que luego se verán, en el ámbito de la cooperación internacional al desarrollo. Recordaré que el propio legislador admite en el preámbulo de esta Ley que «la justificación de estos requisitos obedece

que las que puedan gozar de la consideración de «entidad sin fin de lucro», por reunir los requisitos de forma y de fondo establecidos en los aludidos preceptos y haberse acogido a la opción que les brinda a ese propósito su artículo 14, disfruten del *régimen fiscal especial* que diseña en su título II⁵⁰⁹, así como, en otro plano ya, para que las que gocen de esa condición no sólo obtengan un trato privilegiado en lo que concierne a su propia tributación, sino que se beneficien también de los *incentivos al mecenazgo* contenidos en su título III, estimulando la financiación privada de sus actividades a través del endulzamiento de la situación tributaria de sus benefactores⁵¹⁰.

Pero si nos hemos referido a la forma en que el legislador fiscal ha edificado el concepto de entidad sin fin de lucro es para subrayar dos importantes aspectos. El primero, que el hecho de que su construcción se haya producido partiendo de unas realidades previamente «juridificadas», esto es, ya acotadas y definidas por otros sectores del Ordenamiento, que la norma fiscal, en un primer momento, selecciona en mérito de las características con que aparecen investidas según la norma civil o administrativa (ésta sería, como hemos dicho, la labor del art. 2º de la Ley 49/2002) y sobre la cual, posteriormente, actúa perfilando aquellos rasgos o caracteres que estima esenciales a los efectos de la noción que le interesa establecer (función que cumpliría el art. 3º de la referida Ley), supone que sus requisitos y condiciones no pueden interpretarse desde la sola perspectiva del régimen jurídico civil o administrativo que corresponda individualmente a cada una de las figuras inicialmente consideradas. Dicho en breve: el régimen de la Ley 49/2002 no es el régimen fiscal de las fundaciones, de las asociaciones de utilidad pública, de las ONGDs... es el régimen fiscal de las «entidades sin fin de lucro». Son éstas,

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» (E. de M., apdo. II, pfo. 6º).

⁵⁰⁹ Nótese que el régimen establecido en la Ley 49/2002 es un régimen de acogimiento *voluntario*. El referido art. 14.1, en sintonía con lo anunciado en su Exposición de Motivos (párrafos 5º y último de su apartado II y párrafo 2º de su apartado IV), dispone a la sazón que «Las entidades sin fines lucrativos *podrán* acogerse al régimen fiscal especial establecido en este Título en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca». Por consiguiente, aquéllas que no quieran o no puedan acogerse a dicho régimen por no reunir los requisitos más estrictos que éste comporta habrán de tributar por el régimen de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, contenido hoy en el capítulo XIV del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, LIS-2014), salvo que no puedan reputarse tampoco como entidades o instituciones sin ánimo de lucro, en cuyo caso habrán de tributar como cualesquiera otra entidad por el régimen general de dicho Impuesto.

⁵¹⁰ En este sentido, la Ley 49/2002 dispondrá:

«Artículo 16. *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.

[...]».

en rigor, los auténticos «sujetos» de dicho régimen, aunque por comodidad expositiva nos refiramos a cada una de las mencionadas en su artículo 2º como si lo fueran. Por consiguiente, será el Derecho tributario el llamado, en primer término, a resolver los problemas interpretativos que presente esta categoría, en cuanto propia de dicho sector del Ordenamiento.

Y, segundo, que el contenido del repetido artículo 2º no constituye una mera lista inconexa de entidades. No es un «cajón de sastre», si se me permite expresarlo coloquialmente. En cuanto constituye el resultado de una selección en la que el Legislador ha tomado en cuenta la «función social, actividades y características» de las entidades escogidas⁵¹¹, la consideración de todas ellas como conjunto nos ofrece un patrón de los rasgos y perfiles jurídicos comunes que, juntamente con los requisitos del artículo 3º, constituye una guía interpretativa que nos permitirá resolver los problemas hermenéuticos que plantean supuestos como al que ahora hemos de enfrentarnos, porque, en efecto —y con ello entramos ya en el asunto de que aquí nos ocuparemos—, la inclusión de las ONGDs en el artículo 2.c) de la Ley 49/2002, en el modo en que se hizo, no ha sido, desde luego, muy afortunada: *en la medida en que se efectúa con la especificación de que han de tener «alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores»* (en los cuales, como acabamos de ver, se menciona a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública), la interpretación sobre su alcance y significado se ha visto, desde un principio, rodeada de polémica. En realidad, siendo rigurosos, la cuestión que suscita dicho precepto ni siquiera es nueva: ya durante la vigencia de su predecesora, la Ley 30/1994, se produciría una situación casi idéntica con motivo de la aprobación de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo⁵¹², cuyo art. 35.1, análogamente que el art. 2.c) de la Ley 49/2002, señalaba que las ONGDs inscritas en los Registros a que se refiere su artículo 33 podrían disfrutar del régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos, *pero siempre que revistiesen la forma jurídica y cumplieran los requisitos exigidos en el capítulo I del Título II de la Ley 30/1994*, lo que reenviaba directamente al art. 41 de dicha Ley, que principiaba el capítulo I de su Título II circunscribiendo el régimen fiscal a «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública».

Se ha de recordar que, a diferencia de otras entidades que se recogían en las disposiciones adicionales de la Ley 30/1994 permitiéndose que disfrutaran del régimen tributario previsto en su título II, como sería el caso de las federaciones deportivas⁵¹³, del Comité Olímpico Español⁵¹⁴, de las

⁵¹¹ Artículo 1.1 de la Ley 49/2002.

⁵¹² BOE núm. 162, de 8 de julio de 1998.

⁵¹³ Disposición Adicional Duodécima de la citada Ley 30/1994.

⁵¹⁴ *Ibidem*

federaciones y asociaciones de entidades sin fin de lucro⁵¹⁵ o de las fundaciones extranjeras⁵¹⁶ —todas ellas, por cierto, contempladas hoy en los distintos apartados del art. 2º de la Ley 49/2002—, las ONGDs, en cambio, no serían expresamente mencionadas como tales en la Ley 30/1994, por lo que, claramente, sólo podían disfrutar de dicho régimen fiscal en tanto en cuanto fuesen fundaciones o asociaciones de utilidad pública y cumplieran los requisitos exigidos en la misma, conforme establecía el art. 41 de la citada Ley. El problema, pues, se plantearía a raíz de la Ley 23/1998, mas no tanto por lo que decía —o cabría pensar que decía, según luego estudiaremos—, como por la manera en que lo expresaba: que *revistieran la forma jurídica...*; problema que, como estamos viendo, mantiene y duplica la Ley 49/2002 al utilizar análoga dicción.

En efecto, adviértase que si las únicas ONGDs que pueden disfrutar del régimen especial de las entidades sin fin de lucro son las que sean fundaciones o asociaciones de utilidad pública, su mención inmediatamente después de haber contemplado ya a dicho tipo de entidades resulta un tanto sorprendente y autoriza a interrogarse, con razón, cuál pudo haber sido el propósito que animase al Legislador —por dos veces— a incurrir en tal aparente redundancia, si es que verdaderamente la hay, porque la referencia a «la forma jurídica», que, como venimos diciendo, es la expresión utilizada tanto por la Ley 23/1998 como por la Ley 49/2002, da pábulo a una interpretación que, atendiendo a la literalidad del art. 2.c), salva ese reproche, sí, pero alimentando el debate sobre si las ONGDs «con forma de asociación» deben contar con la declaración de utilidad pública para poder alcanzar la condición de entidades sin fin de lucro a efectos de la Ley 49/2002 o si, por el contrario, les es suficiente —y necesario: otro aspecto no exento tampoco de polémica— con figurar inscritas en el Registro de ONGDs, amén de estarlo en el que proceda conforme a su naturaleza jurídica⁵¹⁷. Controversia a la que se añade hoy el último reglamento

⁵¹⁵ Disposición Adicional Decimoquinta.

⁵¹⁶ Disposición Adicional Decimosexta.

⁵¹⁷ En la doctrina se han referido a estas cuestiones, entre otros, GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2003, págs. 111-112, considerando necesario que las ONGDs con forma de asociación obtuvieran la declaración de utilidad pública; y, posteriormente, el mismo autor, en *Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, CISS, Madrid, 2010, págs. 143-144, pero en sentido contrario, a la vista del criterio de la Dirección General de Tributos, partidaria, según indicaba, de que se les aplicase el régimen de la Ley 49/2002 *aun cuando no hayan obtenido dicha declaración*, citando en tal sentido la resolución de la DGT de 22 de enero de 2009 (en referencia a la que da contestación a la consulta V0126-09). Asimismo se ha ocupado del tema: PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Civitas, Madrid 2003, pág. 76, quien consideraría que, a diferencia de lo que hubiera sucedido de aprobarse la redacción original del Proyecto de Ley, dada la letra final del artículo 2.c) de la Ley 49/2002, la declaración de utilidad pública resulta necesaria, *salvo en Navarra*, recordando que, en dicha Comunidad, si bien la Ley Foral 19/1999, de 30 de diciembre, de medidas tributarias, extendió, desde el 1 de enero de 2000, el régimen fiscal de las fundaciones a las ONGDs, *siempre que éstas tuvieran la forma jurídica de fundación o asociación declarada de utilidad pública* [he de apostillar que, en

del Registro de ONGDs de 2015⁵¹⁸, que, lejos de despejar las incertidumbres, abre nuevos frentes de discrepancia, por cuanto, como seguidamente tendremos ocasión de estudiar, incurre en ciertos excesos en relación al concepto de ONGD.

2. LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES DE DESARROLLO

La Ley 23/1998 —que es a la que específicamente remite el art. 2.c) de la Ley 49/2002 para concretar el tipo de sujetos susceptibles de considerarse a su amparo entidades sin fin de lucro— contempla a las ONGDs en su capítulo

rigor, dicha exigencia, al igual que en la Ley estatal 30/1994, ya se encontraba inicialmente establecida en la DA 2ª de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, en relación a su art. 2.b)], más tarde, el art. 22 de la posterior Ley Foral 5/2001, de 9 de marzo, de Cooperación al desarrollo, concedería dicho régimen fiscal a todas las ONGDs inscritas, ahora ya *independientemente de su forma jurídica*. Vid. PEDREIRA, *ibidem*, nota 111. No obstante, he de añadir por mi parte que el rumbo de la legislación navarra sobre este punto sería extremadamente vacilante, porque, con posterioridad, el art. 8, Cuatro, de la Ley Foral 19/2005, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, daría nueva redacción a la aludida DA 2ª de la Ley Foral 10/1996, volviendo a exigir que las ONGDs tuvieran la «forma jurídica de fundación o de asociación declarada de utilidad pública». No sería el último cambio. La Disposición final 3ª de la Ley Foral 4/2010, de 6 de abril, por la que se modificaba la citada Ley Foral 5/2001, de Cooperación al Desarrollo, alteraría nuevamente la redacción de la DA 2ª de la Ley 10/1996, manteniendo la exigencia de que tengan la forma jurídica de fundación o de asociación, pero eliminando la referencia a la utilidad pública en el caso de las ONGDs con forma de asociación. Regresando al ámbito doctrinal y a la Ley 49/2002, se pronunciarían en el sentido de estimar necesario que las ONGDs con forma de asociación estuvieran declaradas de utilidad pública: LÓPEZ RIBAS, S.: «Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002», *Quincena Fiscal*, nº 5/2004 (BIB 2004\213), nota 6; y CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin fin de lucro: estímulo público y acción privada*. CIDEAL-PriceWaterhouseCoopers, Madrid, 2004, pág. 16. En cambio, distinto criterio, invocando la resolución de la DGT de 18 de enero de 2006 (V0098-06), es el que mantuvo MONTESINOS OLTRA, S. en «Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos». *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 49, 2008, § IV. 2.3 (BIB 2008\554). Por su parte, mostrándose a favor de que deban obtener la declaración y señalando la discriminación que de otro modo se produciría: BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, págs. 29-31. Diferente postura, indicando que la intención de legislador fue la de exigir la declaración de utilidad, pero postulando de *lege ferenda* su eliminación: VIDAL WAGNER, DE URRUTIA CODURAS y ESQUERRA MIRAMUNT, en AA.VV., «Las Organizaciones no gubernamentales con forma jurídica de asociación, ¿necesidad de ser declaradas de “utilidad pública”? Posibilidad de revisar la exigencia de la declaración de utilidad pública», *Fiscalidad del mecenazgo*, edit. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, págs. 235-317; y, también más recientemente, pero en sentido inverso, recordando que se las colocaría en una situación de privilegio que solo podría justificarse si se las sometiese a algún tipo de control análogo al de las declaradas de utilidad pública, MARTÍN DÉGANO, I.: «La situación actual de los incentivos fiscales al mecenazgo en la legislación estatal. Reflexiones a futuro», en AA.VV. (dir. CABRA DE LUNA, M.A.), *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, CERMI, Madrid, 2017, págs. 215-239.

⁵¹⁸ Dicho nuevo Reglamento sería aprobado por el Real Decreto 193/2015, de 23 de marzo (BOE núm. 83, de 7 de abril), que derogaba y sustituía el anterior, aprobado por Real Decreto 993/1999, de 11 de junio (BOE núm. 152, de 26 de junio).

VI como uno de los cauces de la «participación social» más característicos y emblemáticos de la cooperación no gubernamental, singularizándolas entre un variado conjunto de actores (entre los que la propia Ley expresamente mencionará a las universidades, las empresas, las organizaciones empresariales y los sindicatos)⁵¹⁹, disponiendo su inclusión en un registro *ad hoc*, en contraste con otros textos legislativos que, sin perjuicio de efectuar el mismo reconocimiento, optarán, no obstante, por un enfoque global y la inscripción de los distintos agentes de la cooperación en un mismo censo⁵²⁰. En esa labor de identificación de las organizaciones de la sociedad civil comprometidas en este campo, el art. 32.1 de la Ley 23/1998 definirá a las ONGDs como «aquellas entidades de Derecho privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los *principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo*», inclinándose, pues, por una fórmula relativamente abierta, donde, prescindiendo de la forma que puedan haber adoptado, prima el criterio teleológico, tanto en sentido negativo, para excluir aquellas que persigan fines lucrativos, como positivo, para comprender las que estatutariamente, y no de manera puramente accidental, tengan como finalidad su actuación en dicho ámbito⁵²¹.

⁵¹⁹ Vid. el art. 31 de dicha Ley 23/1998. Otras leyes autonómicas como, por ejemplo, la Ley Valenciana 18/2017, de 14 de diciembre, de cooperación y desarrollo sostenible (BOE núm. 4, de 4 de enero de 2018) añadirán a dicha lista, también de forma no exhaustiva, una extensa panoplia de agentes de la cooperación internacional al desarrollo tanto de naturaleza pública como privada y tanto de carácter nacional como internacional. Así, mencionará a las entidades locales de la Comunidad Valenciana y demás entidades públicas vinculadas a ellas; a las agencias de Naciones Unidas y sus comités nacionales u organizaciones que las representen en España o a las organizaciones e instituciones internacionales de cooperación internacional al desarrollo, con exclusión —precisa— de las instituciones financieras internacionales (cfr. art. 21.3 de la referida Ley 18/2017).

⁵²⁰ Es el caso, por citar algún ejemplo, de la Ley Andaluza 14/2003, de 22 de diciembre, de Cooperación Internacional para el Desarrollo (BOE núm. 14, de 16 de enero de 2004), arts. 17, 19 y 20, y del correlativo Decreto núm. 172/2005, de 19 de julio, por el que, entre otros órganos, se regula el «Registro de agentes de la cooperación internacional para el desarrollo en Andalucía» (BOJA núm. 142, de 22 de julio), arts. 16 a 30. En el mismo sentido, pueden verse también los artículos 21, 22 y 25 de la ya citada Ley Valenciana 18/2017 (y, anteriormente, la Ley 6/2007, de 9 de febrero, de cooperación al desarrollo de la Comunitat Valenciana), así como el Decreto 39/2009, de 6 marzo, por el que se regula el Registro Agentes de la Cooperación Internacional al Desarrollo de dicha Comunidad (DOGV núm. 5971, de 10.03.2009).

⁵²¹ Algunos autores han reprochado que el concepto de ONGD del art. 32.1 Ley 23/1998, pese a exigir que se trate de organizaciones privadas sin ánimo de lucro, está redactado, a su juicio, con tal falta de precisión que podrían caer dentro del mismo desde entidades constituidas de acuerdo con el derecho privado, pero participadas total o parcialmente por entidades públicas, hasta sociedades con forma mercantil, dado que «de acuerdo con la doctrina dominante, [el ánimo de lucro] no es un requisito esencial de las sociedades mercantiles» [cfr., GIL DEL CAMPO, M. (*Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, CISS, Madrid, 2010, pp. 139 y ss.).

A ese respecto, el artículo 1.1 de dicha Ley señalará en su apartado segundo que «se integran dentro de la cooperación internacional para el desarrollo el conjunto de recursos y capacidades que España pone a disposición de los países en vías de desarrollo con el fin de facilitar e impulsar su progreso económico y social, y para contribuir a la erradicación de la pobreza en el mundo en todas sus manifestaciones», concretando en su párrafo tercero que «La cooperación española impulsará procesos de desarrollo que atiendan a la *defensa y protección de los Derechos humanos y las libertades fundamentales, las necesidades de bienestar económico y social, la sostenibilidad y regeneración del medio ambiente, en los países que tienen elevados niveles de pobreza y en aquellos que se encuentran en transición hacia la plena consolidación de sus instituciones democráticas y su inserción en la economía internacional*». Ello es detallado luego en la Sección II del capítulo I, a la sazón titulada «Principios, objetivos y prioridades de la política española de cooperación internacional», en cuyo art. 3, para su logro en el marco de los *principios* formulados en el artículo 2⁵²², enuncia los siguientes *objetivos*:

«a) Fomentar con recursos humanos y materiales el desarrollo de los países más desfavorecidos para que puedan alcanzar un crecimiento económico con un reparto más equitativo de los frutos del desarrollo, favoreciendo las condiciones para el logro de un desarrollo autosostenido a partir de las propias capacidades de los beneficiarios, propiciando una mejora en el nivel de vida de las poblaciones beneficiarias, en general, y de sus capas más necesitadas, en particular, y promoviendo mayores garantías de estabilidad y participación democrática en el marco del respeto a los derechos humanos y las libertades fundamentales de mujeres y hombres.

⁵²² Dicho artículo 2 dispone:

«Artículo 2. *Principios*. La política española de cooperación internacional para el desarrollo, inspirada en la Constitución, expresa la solidaridad del pueblo español con los países en desarrollo y, particularmente, con los pueblos más desfavorecidos de otras naciones y se basa en un amplio consenso político y social a escala nacional, de acuerdo con los siguientes principios:

- a) El reconocimiento del ser humano en su dimensión individual y colectiva, como protagonista y destinatario último de la política de cooperación para el desarrollo.
- b) La defensa y promoción de los Derechos humanos y las libertades fundamentales, la paz, la democracia y la participación ciudadana en condiciones de igualdad para mujeres y hombres y, en general, la no discriminación por razón de sexo, raza, cultura o religión, y el respeto a la diversidad.
- c) La necesidad de promover un desarrollo humano global, interdependiente, participativo, sostenible y con equidad de género en todas las naciones, procurando la aplicación del principio de corresponsabilidad entre los Estados, en orden a asegurar y potenciar la eficacia y coherencia de las políticas de cooperación al desarrollo en su objetivo de erradicar la pobreza en el mundo.
- d) La promoción de un crecimiento económico duradero y sostenible de los países acompañada de medidas que promuevan una redistribución equitativa de la riqueza para favorecer la mejora de las condiciones de vida y el acceso a los servicios sanitarios, educativos y culturales, así como el bienestar de sus poblaciones.
- e) El respeto a los compromisos adoptados en el seno de los Organismos internacionales».

b) Contribuir a un mayor equilibrio en las relaciones políticas, estratégicas, económicas y comerciales, promoviendo así un marco de estabilidad y seguridad que garantice la paz internacional.

c) Prevenir y atender situaciones de emergencia mediante la prestación de acciones de ayuda humanitaria.

d) Favorecer la instauración y consolidación de los regímenes democráticos y el respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales.

e) Impulsar las relaciones políticas, económicas y culturales con los países en vías de desarrollo, desde la coherencia con los principios y demás objetivos de la cooperación»⁵²³.

Por consiguiente, sin perjuicio de lo que después habremos de precisar a propósito de la reforma del Registro de ONGDs, puede afirmarse que, con arreglo a la Ley 23/1998, aquellas entidades privadas sin fin de lucro que estatutariamente tengan entre sus fines o como objeto expreso la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos anteriormente mencionados habrían de ser consideradas ONGDs⁵²⁴.

⁵²³ Los objetivos transcritos serán especificados luego, desde el prisma de su prioridad tanto geográfica como sectorial, en los artículos 6 y 7 de la repetida Ley, así como, desde el punto de vista de los instrumentos, en el art. 9 y siguientes.

Por su parte, en coherencia con lo anterior, la Ley 2/2014, de 25 de marzo, de la Acción y del Servicio Exterior del Estado (BOE núm. 74, de 26 de marzo), al referirse a la cooperación internacional al desarrollo como uno de los ámbitos de la Acción Exterior del Estado, señalará en su artículo 24 que «La Acción Exterior en materia de cooperación para el desarrollo se orientará a contribuir a la erradicación de la pobreza, al desarrollo humano sostenible y al pleno ejercicio de los derechos, mediante la consolidación de los procesos democráticos y el Estado de Derecho, la reducción de las desigualdades, el fomento de los sistemas de cohesión social, la promoción de los derechos de las mujeres y la igualdad de género; dando una respuesta de calidad a las crisis humanitarias».

⁵²⁴ Es oportuno recordar a este respecto que en su tramitación parlamentaria fue rechazada la enmienda núm. 186, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista, que les imponía requisitos mucho más amplios. Así, dicha enmienda propondría la siguiente redacción del art. 28 del Proyecto (art. 32 de la Ley):

«A los efectos de la presente Ley, tendrán la consideración de Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (ONGDs) aquellas entidades que reúnan los requisitos siguientes:

- a) Tener como fines institucionales expresos la realización de actividades relacionadas con la Cooperación para el Desarrollo, el fomento de la solidaridad entre los pueblos, la ayuda humanitaria, así como las iniciativas del movimiento denominado de “Comercio Justo y Consumo Responsable” y de la Educación para el Desarrollo.
- b) Estar constituidas legalmente.
- c) Gozar de plena capacidad jurídica y de obrar.
- d) Carecer de ánimo de lucro.
- e) Disponer de recursos tanto humanos como materiales o económicos procedentes de la solidaridad, donaciones privadas y trabajo voluntario.
- f) Acreditar la estructura suficiente para garantizar el cumplimiento de sus objetivos, con la experiencia en cooperación y capacidad operativa necesaria para ello.

En efecto, nótese que para su consideración como ONGDs la Ley 23/1998 no las impone una forma jurídica concreta —a diferencia de la Ley 49/2002—⁵²⁵, requiriendo, simplemente, que gocen de plena capacidad jurídica y de obrar y que dispongan de una «*estructura susceptible de garantizar suficientemente el cumplimiento de sus objetivos*» (art. 32.2); condición, esta última, que se presta, no obstante, a muy diversas interpretaciones, al punto de que algunas, como posteriormente tendremos ocasión de comprobar, producen una severa restricción del concepto legal al inferir de la misma la necesidad de que reúnan una serie de requisitos organizativos, de solvencia, de continuidad, de diligencia fiscal, de independencia..., tal vez, más propios de las condiciones

-
- g) Los Estatutos de las ONGDs que sean reconocidas como tales, deberán establecer mecanismos transparentes y participativos de elección o nombramiento de sus cargos representativos.»

Vid. BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-7, de 17 de noviembre de 1997, enmienda núm. 186, pág. 105.

Tampoco prosperaría la enmienda núm. 29, formulada por el Grupo Parlamentario IU-IC, en el sentido, básicamente, de añadir a los del Proyecto los requisitos de «estar al día en sus obligaciones fiscales y con la Seguridad Social, y demostrar la suficiente estructura y medios para desarrollar sus programas», proponiendo, asimismo, que para la financiación de sus proyectos con fondos públicos, y en base al principio de corresponsabilidad, las ONGDs deberían aportar sus recursos propios en la cuantía que la AECID [Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo] exigiera en cada caso. Vid. BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-7, de 17 de noviembre de 1997, enmienda núm. 29, pág. 32.

⁵²⁵ Así, por ejemplo, una cooperativa calificada como «entidad sin fines lucrativos» según lo previsto en la DA 1ª de la Ley 4/1999, de 30 marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (BOCM núm. 87, de 14 de abril; BOE núm. 131, de 2 de junio) y que se dedique a la cooperación internacional para el desarrollo —como expresamente se contempla en dicha disposición—, entraría en el concepto de ONGD y, teóricamente, podría acceder al correspondiente Registro de ONGDs y disfrutar de ayudas y subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo (art. 33.2 de la Ley 23/1998). Sin embargo, *prima facie*, debido a su forma jurídica, quedaría fuera del ámbito de aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002, por mor de lo dispuesto en el último inciso de su art. 2.c). Así lo ha venido manteniendo la DGT en contestaciones a las consultas vinculantes núms. V1791-05, de 16/09/2005 y V1457-12, de 04/07/2012, a pesar de lo que prescribe al efecto la citada Disposición Adicional. Recordaré que la misma establece:

«Disposición adicional primera. Calificación como entidad sin fines lucrativos.

Las cooperativas que persigan fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga podrán solicitar del Registro de Cooperativas, la calificación de entidad sin fines lucrativos a los efectos de ser beneficiarias del régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos, calificación que le será otorgada siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos para las cooperativas de iniciativa social a que se refiere el artículo 107 de esta Ley».

Ahora bien, es importante apostillar a este respecto que, a la luz de la jurisprudencia del TC, para considerar que la disposición autonómica transcrita resulta ajustada al bloque de la constitucionalidad ha de interpretarse en el sentido de que dicha calificación sólo resulta aplicable *en relación a los tributos competencia de la mencionada Comunidad Autónoma*. En este sentido, por todas, SSTC 176/1999, de 30 de septiembre (FJ 4), y 74/2000, de 16 de marzo (FJ 3).

de las bases de una convocatoria de ayudas o subvenciones que de los requisitos para que pueda considerárselas ONGDs⁵²⁶.

En todo caso, lo que sí previene la Ley, en su art. 33, es que dichas organizaciones puedan inscribirse —incluso, como luego se explicará, que, a ciertos efectos, «deban» inscribirse— en el Registro de organizaciones no gubernamentales de desarrollo abierto en la Agencia Española de Cooperación Internacional (hoy, Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, en adelante, AECID)⁵²⁷, admitiéndose también, sin perjuicio de lo

⁵²⁶ En este sentido, aunque no se trata propiamente de un requisito para ser consideradas ONGDs, sino para poder registrarse como tales, cabe señalar, por ejemplo, que entre la documentación que conforme al nuevo Reglamento del Registro de ONGDs debe acompañarse a la solicitud de inscripción en el mismo, el art. 7.1.e), párrafo último, de análogo modo que la *Ley General de Subvenciones* [vid. su art. 13, apartado 2, letras g) y e)] exige que se presente una declaración responsable en la que, entre otras menciones, haga referencia a *hallarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con la seguridad social y por reintegro de subvenciones*, disponiéndose en el apartado 2 de dicho mismo precepto que los solicitantes podrán autorizar a la AECID para que recabe los datos relativos a algunos de los documentos exigidos y a comprobar que la entidad se encuentra al corriente en el cumplimiento de dichas obligaciones, quedando en tal caso eximidos de la necesidad de aportarlos. Adviértase que con ello una organización que indiscutiblemente se dedique a la cooperación al desarrollo, pero que, por ejemplo, tenga deudas tributarias pendientes, no podría acceder al Registro de ONGDs, impidiéndola así, según cierta lectura, no sólo gozar de las ayudas y subvenciones computables a efectos de la AOD, sino también —a diferencia de otras ESFL con diferente objeto, a las que no se las exige estar al corriente de tales obligaciones para poder acogerse al régimen de la Ley 49/2002— el que puedan tener acceso a los beneficios fiscales propios de dicho régimen, privándolas asimismo del derecho a la publicidad que pueda proporcionar su inscripción en el repetido Registro.

No obstante, en este aspecto convendrá anotar el paralelismo —y no será la única coincidencia— entre el citado art. 7 del Reglamento del RONGDs y el art. 2 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, que contiene la misma exigencia, lo que abona la polémica sobre la suficiencia de su inscripción en este Registro *versus* la necesidad de estar, además, declaradas de utilidad pública en el caso de las asociaciones. Pero sobre dicha cuestión posteriormente volveremos en el texto.

⁵²⁷ La Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) tiene su antecedente en el Organismo autónomo de análogo nombre (Agencia Española de Cooperación Internacional), que fue creado por el art. 4 del Real Decreto 1527/1988, de 11 de noviembre (BOE núm. 307, de 23 diciembre) mediante la refundición e integración de los extinguidos organismos autónomos Instituto de Cooperación Iberoamericana e Instituto Hispano-Árabe de Cultura, la Oficina de Cooperación con Guinea Ecuatorial y algunas unidades de la Dirección General de Cooperación Técnica Internacional. No estará de más recordar que en aquellos años hacía poco que España había dejado de ser considerada país receptor de ayudas internacionales al desarrollo; situación en que se había mantenido hasta 1981, según se hace notar en la Exposición de Motivos de la Ley 23/1998, aunque ya durante la década anterior se había comenzado una incipiente política de cooperación. Posteriormente, el Real Decreto 2492/1994, de 23 de diciembre (BOE núm. 9, de 11 de enero de 1995) y, luego, los Reales Decretos núm. 1141/1996, de 24 de mayo (BOE núm. 127, de 25 de mayo) y núm. 1870/1998, de 4 de septiembre (BOE núm. 217, de 10 de septiembre), reestructurarían el Organismo, remodelando sus órganos de gobierno, que pasaron a vertebrarse en torno a un Presidente, un Secretario general ejecutivo y un Comité de Dirección. Su estatuto, de conformidad con lo previsto en el art. 25.4 de la Ley 23/1998, sería aprobado por el Real Decreto 3424/2000, de 15 de diciembre (BOE núm. 301, de 16 diciembre). Pero su creación

que luego se dirá, que puedan hacerlo en los registros que con idéntica finalidad puedan crearse en las CCAA. En tal sentido, el art. 33 de la citada Ley establece en su apartado 1, párrafo segundo, que se articularán los correspondientes procedimientos de colaboración entre dicha Agencia y las CCAA, a fin de asegurar la comunicación y homologación de los datos registrales.

No obstante, antes de proseguir, será oportuno efectuar ya algunas anotaciones preliminares sobre las ONGDs y su inscripción —o mejor dicho, sobre los efectos de la ausencia de inscripción— en los referidos Registros, tanto por lo que concierne a su propia consideración como ONGDs, como respecto del acceso a los beneficios fiscales del régimen de la Ley 49/2002 —que es de lo que aquí se trata—, principiando todo ello con las oportunas referencias al reparto competencial entre el Estado y las CCAA y a la actual regulación del Registro de la AECID, imprescindibles para la recta comprensión de dicha problemática.

3. EL REGLAMENTO DEL REGISTRO DE ONGDS DE 2015 Y LA RESTRICCIÓN DEL CONCEPTO DE ONGD.

formal como Agencia estatal se produciría más tarde, al amparo de la DA 3ª de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos, por medio del Real Decreto 1403/2007, de 26 de octubre (B.O.E. núm. 283 de 26 de noviembre, c.e. B.O.E. núm. 41, de 16.02.2008), en el que quedaría aprobado su Estatuto actual.

De acuerdo con su artículo 1, la AECID es una entidad de derecho público de las previstas en el artículo 2 de la citada Ley 28/2006, adscrita al Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación (en su denominación actual) a través de la Secretaría de Estado de Cooperación Internacional [hoy, Secretaría de Estado de Cooperación Internacional y para Iberoamérica y el Caribe], conforme a lo dispuesto en el art. 21 de dicho Estatuto, constituyendo, por excelencia, el órgano de fomento, gestión y ejecución de la política española de cooperación internacional para el desarrollo, sin perjuicio de las competencias asignadas a otros departamentos ministeriales (en particular, al Ministerio de Hacienda y al de Asuntos Económicos). Piénsese a este respecto, que no siempre se ha diferenciado —o se ha considerado pertinente diferenciar— la cooperación al desarrollo, *stricto sensu*, del fomento de la internacionalización de las empresas españolas y que no ha sido, ni es, infrecuente el condicionamiento de las ayudas a la apertura y liberalización de las economías de los países receptores. Pero ese, sin duda, es otro debate.

En cuanto al Registro de organizaciones no gubernamentales de desarrollo previsto en el citado art. 33, es un registro dependiente del Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación y adscrito a la AECID, que tiene por objeto censar las ONGDs que cumplan los requisitos para ser consideradas como tales. De acuerdo con el apartado 3 de dicho art. 33, el mencionado Registro tiene carácter público, en los términos establecidos en el art. 37 de la LRJPAC —hoy la referencia ha de entenderse realizada al art. 13.d) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas—, habiendo sido regulado originariamente, según prevenía el apartado 1 del repetido art. 33, por el Real Decreto 993/1999, de 11 de junio, aprobatorio del Reglamento del Registro de organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ya anteriormente citado), que, como se dijo, ha sido derogado y sustituido por uno nuevo, aprobado por el Real Decreto 193/2015, de 23 de marzo, cuyos aspectos problemáticos serán comentados más adelante en el texto.

El vigente reglamento del Registro de ONGDs, como anteriormente expuse, fue aprobado por el RD 193/2015, de 23 marzo, en sustitución del anterior, de 1999, con el argumento de haberse producido desde entonces diversos «cambios en el sector y en la propia Administración General del Estado, junto con la creación de registros de la misma naturaleza en algunas CCAA», lo que, según se manifestaba en la Exposición de Motivos y en la Memoria de Análisis del Impacto Normativo que acompañara al Proyecto elaborado por el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación, hacía «ineludible» la adaptación de la regulación anterior al nuevo contexto⁵²⁸.

Entre otras innovaciones, el Reglamento de 2015 procedería, en lo que aquí nos interesa, a desarrollar la «somera» definición —así la calificaba— de ONGD contenida en la Ley 23/1998 y a «subsanan», según asimismo afirmaba, las omisiones de su antecesor en punto a las relaciones entre el registro de la AECID y los autonómicos⁵²⁹, instaurando una noción de ONGD no sólo mucho

⁵²⁸ Aunque en la Exposición de Motivos no se detalla, en la Memoria de Análisis del Impacto Normativo (MAIN) sí se indicaba, en relación a los «*cambios en el sector*», que se trataba, entre otros, del incremento de fusiones, escisiones y transformaciones de naturaleza jurídica de las entidades susceptibles de ser inscritas en dicho Registro. En análogo sentido, tanto en la referida Memoria como en la E. de M. se invocaría asimismo «[l]a evolución del sector de las ONGD, impulsada por una creciente implantación social, experiencia y profesionalización en su funcionamiento, [que] ha modificado la estructura y forma de actuar de las mismas, y ha propiciado también un aumento en su número». Vid., *Portal de Transparencia de la Administración General del Estado*:

<<http://transparencia.gob.es/servicios-buscador/contenido/normavigente.htm?id=NormaEV06D2-20151201&lang=es&fcAct=2018-01-10T10:54:01.182Z>>. Fecha acceso doc.: 24/09/2018.

En cuanto a los «*cambios en la Administración General del Estado*», también invocados como determinantes del nuevo Reglamento, ni la MAIN ni la Exposición de Motivos concretan cuáles sean y en qué consisten, lo que no ha sido obstáculo para que algunos comentaristas (entendiendo que por comparación con el anterior texto reglamentario) hayan deducido que se refieren a la «lógica evolución institucional y, sobre todo, al influjo de los avances tecnológicos experimentados en materia de telecomunicaciones». Así, ROMERO GALLARDO, A.: «Cuestiones de interés sobre la información inscrita y archivada en el Registro estatal de Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo, a la luz de su nuevo Reglamento de 2015», en *Actas das I Jornadas Olga Gallego de Arquivos. Transparencia “versus” corrupción: os arquivos e a democracia*, celebradas en La Coruña los días 2 y 3 de octubre de 2015. Su texto está disponible en el sitio:

<http://fundacionolgagallego.gal/upload/recursos/cat_2/44/ponencias/24/transparencia_1_136-154_romero.pdf;jsessionid=870A3B16ABA4459A62ED7CE12C741769>. Fecha acceso al documento: 23/09/2018.

Finalmente, en lo que concierne a la «*creación de registros de la misma naturaleza en algunas CCAA*», estimo que, sin demérito de los anteriores, éste es verdaderamente el motivo decisivo y principal de su dictado, que, no casualmente, se produce en el contexto de diversos cambios legislativos dirigidos a encauzar ciertas disfunciones derivadas de la creciente actividad exterior de las CCAA: la ya citada Ley 2/2014, de 25 de marzo, de la Acción y del Servicio Exterior del Estado, y la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales (BOE núm. 288, de 28 de noviembre).

⁵²⁹ A pesar de que en el artículo 1 del referido Reglamento de 2015 se afirma que éste [sólo] tiene por objeto regular el Registro de ONGDs dependiente de la AECID, el

más restrictiva que la acogida por aquél, sino, a mi juicio, también más limitada de lo que resulta de la propia Ley.

3.1 La cooperación al desarrollo y los títulos competenciales

Pero antes de detenernos sobre ese particular, será provechoso comenzar recordando que el real decreto aprobatorio del repetido Reglamento del Registro de ONGDs, cuya disposición final segunda, rubricada «título competencial», sintomáticamente, se apresura en subrayar no el hecho de que se aprueba en mérito de lo establecido en el art. 33 y la disposición final primera de la Ley 23/1998, donde se contiene el mandato y la habilitación para el desarrollo reglamentario, sino, directamente, al amparo de «lo dispuesto en el artículo 149.1.3ª de la Constitución, por el cual —explica— le corresponde al Estado la competencia exclusiva sobre “relaciones internacionales”» (título competencial que, como enseguida veremos, no impide —aunque condicione— la acción exterior de las CCAA), señalará en el antepenúltimo párrafo de su Exposición de Motivos que «algunas comunidades autónomas, *haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 33.1 de la Ley 23/1998*, de 7 de julio, han creado registros de ONGDs en sus respectivos territorios».

Pues bien, tal vez, ello pudo ser interpretado así en el año 1998 —y aun entonces cabría matizar dicha afirmación—, pero, a mi juicio, en la fecha de aprobación del nuevo Reglamento, lo que, en verdad, «*facultaba*» a las CCAA para la creación de registros de ONGDs, más que la citada Ley estatal, serían sus respectivos Estatutos de Autonomía y la propia praxis autonómica avalada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En el mismo sentido, conviene apostillar también que tanto el Registro de ONGDs de la AECID como los que con idéntica finalidad puedan crearse en las CCAA, en rigor, no son registros de «seguridad jurídica», sino registros «administrativos», por lo que, también desde ese punto de vista, cabe considerar que escapan igualmente de la competencia exclusiva del Estado a que se refiere el art. 149.1.8 CE (ordenación de los registros).

En efecto, la primera observación que convendrá formular a este respecto es que, a diferencia de otras materias, nuestra Constitución no contempla la cooperación al desarrollo más que en su Preámbulo, cuando proclama la voluntad de la Nación española de «colaborar en el fortalecimiento de unas relaciones pacíficas y de eficaz cooperación entre todos los pueblos de la Tierra». No se menciona, pues, entre las competencias exclusivas del Estado y, antes al contrario, tras el proceso de reformas estatutarias llevadas a cabo a partir de 2006, dicha materia se recogerá expresamente en diversos

procedimiento de inscripción en el mismo y las relaciones de colaboración con los registros de ONGDs de las Comunidades Autónomas, es lo cierto que, tal cual acaba de exponerse en el texto, su pretensión era más amplia y pasaba por «interpretar correctivamente» la definición legal de ONGD, adicionando nuevos requisitos, como se desprende de su articulado y se confiesa sin rebozo en su Exposición de Motivos: vid., párrafos 4º y antepenúltimo de la citada Exposición.

Estatutos como competencia de las respectivas Comunidades Autónomas, conforme autoriza el art. 149.3 CE. Es bien cierto, no obstante, que el art. 149.1.3ª CE, expresamente invocado como título habilitante por el real decreto aprobatorio del Reglamento del Registro de la AECID, se refiere a las «relaciones internacionales» como competencia exclusiva del Estado, pero, aunque es verdad que en un inicio se interpretó dicho título en clave expansiva (vid., por ejemplo, la STC 44/1982, de 8 de julio, en especial, FJ 4º, o la STC 154/1985, de 12 de noviembre, FJ 5º), no lo es menos que dicha línea jurisprudencial ha ido evolucionando⁵³⁰ y en la actualidad —especialmente a partir de la STC 165/1994, de 26 mayo— el concepto de relaciones internacionales «ni se identifica en modo alguno con el contenido más amplio que posee dicha expresión en sentido sociológico»⁵³¹ ni cabe ser interpretado en el sentido de situar dentro de su órbita cualquier tipo de actividad con alcance o proyección exterior⁵³². Así, la mera circunstancia de que se encuentren involucrados otros países o ciudadanos extranjeros no implica necesariamente que la competencia quede residenciada en el ámbito de las relaciones internacionales⁵³³. Para el TC, «la dimensión externa de un asunto no puede servir para realizar una interpretación expansiva del art. 149.1.3 CE, que venga a subsumir en la competencia estatal toda medida dotada de una cierta incidencia exterior, por remota que sea, ya que si así fuera se produciría una reordenación del propio orden constitucional de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas»⁵³⁴. De esta forma, aun reconociendo al Estado la posibilidad de establecer medidas que regulen y coordinen las actividades con proyección externa de las CCAA para evitar o remediar eventuales perjuicios sobre la dirección y puesta en ejecución de la política exterior que, en exclusiva, corresponde a las autoridades estatales, el invocado concepto de «relaciones internacionales» ha quedado contraído, en síntesis, a las relaciones entre sujetos internacionales regidas por el Derecho internacional, entre las que se encontraría la celebración de tratados (*ius contrahendi*), la representación exterior del Estado (*ius legationis*), la creación de obligaciones internacionales o la responsabilidad internacional del Estado⁵³⁵.

⁵³⁰ Sin ánimo exhaustivo, tal evolución se constata, entre otras, a través de las siguientes sentencias: STC 44/1982, de 8 de julio (FJ. 4, pfo. último); STC 154/1985, de 12 de noviembre (FJ. 5); STC 137/1989, de 20 de julio (FFJJ. 3 y 5); STC 153/1989, de 5 de octubre de 1989 (FJ. 8); STC 17/1991, de 31 de enero (FJ. 6); STC 80/1993, de 8 de marzo (FJ. 3, pfo. 3º); STC 165/1994, de 26 mayo (FFJJ. 3 a 6); STC 206/2001, de 22 octubre; STC 31/2010, de 28 de junio (FFJJ. 73 y 125); STC 118/2011, de 5 de julio (FJ. 10); STC 138/2011, de 14 de septiembre (FJ. 4); STC 80/2012, de 18 de abril (FJ. 4); 46/2015, de 5 de marzo (FJ. 4); STC 85/2016, de 28 abril (FJ. 3); STC 228/2016, de 22 diciembre.

⁵³¹ STC 165/1994, FJ. 5, pfo. 3º.

⁵³² *Ibidem*, FJ. 5, pfo. 2º.

⁵³³ *Ibid.*, FJ. 8.

⁵³⁴ STC 80/1993, FJ. 3, pfo. 3º.

⁵³⁵ Por todas, STC 165/1994, FFJJ. 5 y 6; y STC 31/2010, FJ 125.

Evidentemente, ello no excluye la competencia estatal sobre la cooperación para el desarrollo, la cual constituye, a tenor de los arts. 14 y 24 de la ya citada Ley 2/2014, uno de los ámbitos de la Acción Exterior del Estado, pero es igualmente inconcuso que la misma no puede suponer un desapoderamiento de las CCAA. En este sentido, al margen de las competencias que, bajo distintas fórmulas, habían asumido desde un inicio respecto de las fundaciones y asociaciones que desarrollasen principalmente sus funciones en el ámbito de una Comunidad (a lo que, a mi juicio, no obstaba la referencia original de algunos Estatutos limitándolas a las de carácter docente, cultural, artístico, beneficio-asistencial y similares, toda vez que, por un lado, la enumeración no era exhaustiva —como se desprende de la expresión «y similares» que habitualmente incluían— y, por otro, porque cabría interpretar que muchas de las actividades relacionadas con la cooperación internacional para el desarrollo podrían tener cabida dentro de las mencionadas), lo cierto es que, de hecho, aun sin una específica mención estatutaria, han venido desplegando su actividad en este ámbito⁵³⁶ y, en todo caso, la propia Ley 23/1998 reconocería y daría carta de naturaleza a las iniciativas de cooperación desde las CCAA y las EELL (lo que se ha venido a entender como «cooperación oficial descentralizada»⁵³⁷), y con mayor motivo ha de contemplarse así tras la citada jurisprudencia constitucional y las reformas estatutarias a que se ha hecho alusión.

De ahí que, a pesar de que los desarrollos autonómicos no se hayan apartado sustancialmente del concepto de ONGD ofrecido por la Ley 23/1998, resulte dudoso que las CCAA que hayan asumido competencias en dicha materia por mor de sus Estatutos, e incluso las que sin una expresa mención estatutaria a la cooperación internacional para el desarrollo hayan desenvuelto su actividad en este ámbito creando también sus propios registros de ONGDs, se vean constreñidas, en punto a los requisitos exigibles para el acceso a los mismos, por lo que pueda interpretar una norma subalterna con un confesado propósito correctivo de cuestionable ajustamiento a la Ley que le sirve de cobertura, además de dictada (teóricamente) con un objeto distinto: el de regular un registro administrativo y no el de desarrollar el concepto de ONGD con pretensiones de eficacia en otras parcelas, como la tributaria.

⁵³⁶ En este sentido, a título meramente ejemplificativo, resulta oportuno mencionar que ya antes de la Ley 23/1998 y aun sin tener atribuida estatutariamente de forma expresa competencias sobre la materia, el primer registro de ONGDs, tanto a nivel estatal como autonómico, fue el creado por la Comunidad Autónoma de Galicia: el Registro Gallego de ONGDs, establecido por la Orden de la Consejería de Presidencia y Administración Pública de 4 de abril de 1994 (DOG nº 65, de 6 de abril), como se enfatiza en la Exposición de Motivos de la Ley 3/2003, de 19 de junio, de cooperación para el desarrollo de dicha Comunidad Autónoma (DOG núm. 128, de 3 de julio, BOE núm. 172, de 19 de julio).

⁵³⁷ Vid. el art. 20 de la Ley 23/1998.

3.2 El RONGDs como autoproclamado custodio de la aplicación de los incentivos fiscales a la iniciativa privada en el ámbito de la cooperación al desarrollo

En efecto, la pretensión del Reglamento de 2015 de entronizar un concepto de ONGD más restrictivo que el que figura en la Ley 23/1998; los requisitos exigidos en relación a su inscripción y al mantenimiento actualizado de su contenido; y la justificación de su dictado en mérito de la supuesta necesidad de erigir dicho Registro en una suerte de custodio de la aplicación de los incentivos fiscales de que se hacía eco el artículo 35 de la citada Ley constituyen, bajo mi punto de vista, elementos de una estrategia dirigida a afianzar la competencia estatal emulando la fórmula empleada en el caso de las asociaciones de utilidad pública⁵³⁸, respecto de las que se negaría la competencia autonómica para efectuar dicha declaración en cuanto ésta afecta esencialmente a los tributos estatales (dejando a salvo, claro está, la competencia de las CCAA para efectuar dicha declaración circunscrita a sus tributos⁵³⁹) frente al argumento, repetidamente rechazado por el TC, de que el centro de gravedad había de ubicarse en los fines de interés general al que sirven dichas asociaciones, por cuanto que tal declaración no es sino una medida de fomento, simplemente reconocedora de su relevancia pública; lo que, de haberse aceptado, habría atraído dicha declaración al ámbito autonómico, dada la generalizada inclusión en sus Estatutos, con mayor o menor amplitud, de competencias sobre asociaciones o, cuando menos, sobre aquellas cuyos fines y actividades coincidieran con materias de competencia autonómica⁵⁴⁰.

⁵³⁸ Aunque no puede dejar de anotarse que en ese caso se hacía por una Ley: la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación (LODA), artículo 32 y ss.

⁵³⁹ Art. 36 LODA. Véase asimismo su correspondiente en el ámbito de la Ley 23/1998: el art. 35.6, así como las SSTC 176/1999, de 30 de septiembre (FJ 4), y 74/2000, de 16 de marzo (FJ 3), relativas a la intangibilidad de los tributos estatales por determinadas medidas autonómicas.

⁵⁴⁰ En este sentido, en el recurso interpuesto por el Parlamento de Cataluña contra diversos preceptos de la LODA —resuelto por la STC 133/2006, de 27 de abril—, el Letrado de dicha Comunidad alegaría que la invocación del título competencial del art. 149.1.14 CE (Hacienda General) para establecer un régimen uniforme en la regulación de las asociaciones de utilidad pública resultaba abusiva «puesto que con esta figura —en referencia a la aludida declaración— se pretende fomentar el asociacionismo y la participación de las asociaciones en la promoción de actividades de interés general, no resolver cuestiones atinentes al funcionamiento de la hacienda pública y a los ingresos y gastos del Estado», por lo que defendería la «prevalencia del título específico “asociaciones” del art. 9.24 EAC[de 1979] sobre el genérico “Hacienda general” del art. 149.1.14 CE, habida cuenta, además, de que la declaración de una asociación como de utilidad pública no tiene efectos únicamente fiscales, según se aprecia en el art. 33 LODA». El argumento, como se señala en el texto, sería rechazado por el TC sobre la base de conectar la competencia para declarar determinadas asociaciones “de utilidad pública” con la principal consecuencia legal atribuida a dicha declaración, a saber, la de disfrutar de un régimen fiscal especial, entonces ya compendiado en la Ley 49/2002 (vid. los FFJJ 17 y 18 de la citada sentencia). Y ello no solamente en aquel asunto. También reiteraría ese criterio en la polémica STC núm. 31/2010, de 28 de junio (vid. Antecedente 59 y FJ. 66), relativa al no menos controvertido Estatuto catalán de 2006, en cuyo

No obstante, en mi sentir, la reforma reglamentaria no tendría que haber prosperado en los términos en que quedaría aprobada, no ya por su eventual incidencia en las competencias autonómicas y la desigualdad que puede engendrar entre dichas organizaciones según dónde se inscriban, sino, sobre todo, por los escasos mimbres que presta la propia Ley 23/1998, que parece inclinarse por una noción de ONGD más abierta (sin perjuicio de que, a efectos del disfrute de determinadas ayudas o beneficios, pueda luego restringir las mismas a aquellas ONGDs que reúnan ciertas condiciones)⁵⁴¹.

art. 118.1.b) se atribuye a dicha Comunidad la competencia para «la determinación y el régimen de aplicación de los beneficios fiscales de las asociaciones establecidos en la normativa tributaria —así, sin precisión alguna—, *así como la declaración de utilidad pública, el contenido y los requisitos para su obtención*», disponiéndose otro tanto en el art. 118.2.b) en relación a las fundaciones; preceptos ambos que el TC mantuvo, pero entendiendo circunscrita la competencia autonómica a los beneficios fiscales sobre tributos no estatales, con expresa remisión a la citada STC 133/2006. Lo mismo sucedería en la STC núm. 134/2006 (Pleno), de 27 abril, en el recurso promovido por dicha Comunidad contra diversos artículos del RD 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, cuyo FJ 6º resulta bien elocuente: «... *la competencia de la Administración General del Estado para declarar asociaciones de utilidad pública se justifica porque dicha declaración convierte a las entidades beneficiarias en sujetos que gozan de un régimen especial en la normativa fiscal y económica dictada por el Estado*».

Adviértase que en el caso que nos ocupa, según la filosofía que, a tenor de su exposición de motivos, parece inspirar dicho Reglamento, la inscripción en el registro de ONGDs cumpliría análoga función. Dicho en otros términos, la enfatizada vinculación entre los beneficios del régimen fiscal especial de las ESFL y la inscripción en el Registro de la AECID (obviando, como veremos, la mención de los registros autonómicos) no parece inocente ni casual.

⁵⁴¹ Aunque el dictamen del Consejo de Estado sobre el proyecto de Reglamento del Registro de ONGDs actualmente vigente terminaría resultando a la postre demasiado indulgente (al punto de que, en mi opinión, no quedaron adecuadamente depurados todos los excesos en que había incurrido dicho proyecto), la advertencia preliminar realizada por el Alto órgano consultivo resultaba bien elocuente y en línea con lo que, por mi parte, señalaba antes en el texto:

«Con carácter general —decía el dictamen— y al margen de otras observaciones de menor calado que se realizarán en un momento ulterior, **el Consejo de Estado debe advertir sobre la extralimitación en la que incurre el texto del Reglamento sometido a consulta, que exige para la inscripción de las Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo numerosos requisitos adicionales a los previstos en la Ley 23/1998** en cuyo cumplimiento y ejecución se dicta. *La razón de esta extralimitación puede responder a la idea*, presente en el propio preámbulo de la norma y en varios de los informes que obran en antecedentes, *de que, en tanto que la inscripción habilita para recibir ayudas y acceder a incentivos fiscales, es preciso verificar la idoneidad de las entidades y la veracidad de los datos inscritos*». Concluyendo más adelante: «**no corresponde a un texto como el sometido a consulta... establecer requisitos adicionales a los legalmente previstos que interfieren en la finalidad de publicidad perseguida**. [...] Lo contrario no solo frustraría la finalidad perseguida por la Ley 23/1998 [...], sino que **supondría una desigualdad en el acceso a las ayudas públicas y a un régimen fiscal especial frente a ONGD inscritas en Registros autonómicos** -expresamente previstos en el artículo 33.1 de la Ley 23/1998- que no exijan los requisitos que el artículo 4 del proyecto de Reglamento impone». [Cfr., Dictamen del Consejo de Estado de 17 de diciembre de 2014, núm. de expte. 1160/2014 (Asuntos Exteriores y de Cooperación), apdo. IV, pfo. cuarto y último, págs. 10-15. La negrita e iluminados son míos].

En efecto, resulta relevante señalar que la exposición de motivos del Real Decreto aprobatorio del repetido Reglamento del Registro de ONGDs de 2015 justificaba su tenor aduciendo que «[e]l acceso al Registro constituye, tal como establece el citado artículo 33 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, una condición indispensable para recibir de las Administraciones públicas ayudas y subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo, a la vez que permite acceder a los incentivos fiscales que prevé el artículo 35. Esta circunstancia —continuaba diciendo su exposición de motivos— obliga a verificar la idoneidad de las entidades que se inscriben, así como la veracidad de los datos inscritos, y a tomar las medidas necesarias para que la información recogida se mantenga actualizada, consiguiendo el más alto nivel de fidelidad del Registro a la realidad»⁵⁴².

Resulta difícil compartir plenamente dicha justificación. Adviértase que una cosa es que las ONGDs hayan de estar inscritas en dicho Registro para poder disfrutar de determinadas ayudas y beneficios fiscales (lo que, en el momento de dictarse el Reglamento de 2015, incluso podía resultar ya cuestionable respecto de estos últimos, a pesar de lo expresamente sostenido en el mismo⁵⁴³, habida cuenta de que entonces regía, y rige, una Ley —la Ley 49/2002— distinta de la que se encontraba vigente cuando se aprueba la Ley 23/1998 —a saber, la derogada Ley 30/1994, que es a la que ésta remitía—)⁵⁴⁴

⁵⁴² Exposición de Motivos, pfo. segundo, del RD 193/2015, de 23 de marzo. Véase, asimismo, el art. 10 del referido Reglamento.

⁵⁴³ Nótese que el artículo 10 del referido Reglamento, con la excusa de regular los «efectos de la inscripción» en el Registro de la AECID [así luce engañosamente en su título, cuando, en rigor, lo que contempla son más bien los efectos de «la falta de inscripción» o, más exactamente: cuando lo que pretende es (r)establecer la obligatoriedad de estar registradas en el mismo como requisito para disfrutar de los beneficios fiscales de las entidades sin fin de lucro], viene a reproducir en su texto —y no fielmente, porque omite los registros autonómicos— un mandato supuestamente amparado en el art. 33.2 de la Ley 23/1998 (precepto legal que si continuaba vigente resultaba ocioso reiterar —y, en todo caso, en buena técnica jurídica, no le correspondía dictar— y que, si ya no lo estaba, su «resurrección» vía reglamentaria resulta evidentemente ilegal), en el que dispondría:

«Artículo 10. Efectos de la inscripción. De acuerdo con el artículo 33.2 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, la inscripción en el Registro de ONGD será condición indispensable para recibir de la Administración General del Estado, en el ámbito de sus competencias, ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo, así como para el acceso a los incentivos fiscales a que se refiere el artículo 35 de la misma norma».

Inciso, este último, que pretende reproducir —a su modo— el también último inciso del citado art. 33.2, pero cuya vigencia, como se indica en el texto, resulta cuando menos cuestionable.

⁵⁴⁴ A lo que, siguiendo esta hipótesis, no obstaría, según luego explicaremos con más detalle, que la DA 17ª de la Ley 49/2002 previniese que «Las remisiones normativas realizadas al Título II de la Ley 30/1994 [...] se entenderán hechas a los preceptos de esta Ley», porque, obviamente, ello sólo cabe en aquello que no se oponga a lo establecido a la Ley 49/2002 y, tras la aprobación de ésta, cabría argüir que el último inciso del art. 33.2 y el art. 35.1 de la Ley 23/1998 no se compadecen, en punto a la exigencia de estar inscritas en el Registro de ONGDs, con lo dispuesto en la Ley 49/2002.

y otra cosa bien diferente que las ONGDs puedan acceder directamente al disfrute de tales ayudas y beneficios fiscales por el hecho de estar inscritas en dicho Registro (que, en su caso, es lo que justificaría verificar ciertos requisitos en el momento de la inscripción). *El Registro de ONGDs no es un registro fiscal* y, por otro lado, la comprobación de la veracidad de los datos para que las ONGDs allí censadas puedan aplicar válidamente el régimen de la Ley 49/2002 es labor de los órganos de la Hacienda Pública, no del encargado del Registro de ONGDs.

3.3 La (pretendida) ausencia de instrumentos de cooperación entre los Registros de ONGDs

Tampoco resulta convincente la otra explicación aducida en la Exposición de Motivos del nuevo Reglamento: a saber, la falta de previsión en el antiguo de los oportunos instrumentos de cooperación entre el registro estatal de ONGDs y los registros autonómicos. A este respecto, si nos atuviéramos a ello, deberíamos entender que tal «laguna» habría sido colmada por su art. 15, que prevé la posibilidad de suscribir convenios de colaboración para asegurar la comunicación y homologación de los datos registrales por medios electrónicos⁵⁴⁵. Sin embargo, al margen de la alusión a tales medios, no se adivina cuál es el plus que verdaderamente aporta el nuevo precepto reglamentario: que la AECID pudiera suscribir convenios de colaboración era algo que cabía colegir tanto del art. 33 de la Ley 23/1998, a que ya antes hicimos mención⁵⁴⁶, como de la antigua LRJPAC⁵⁴⁷ —a la sazón vigente en el momento de dictarse el nuevo Reglamento del RONGDs—, en cuyo art. 6.1 se establecía que «La Administración General y los Organismos públicos vinculados o dependientes de la misma podrán celebrar convenios de colaboración con los órganos correspondientes de las Administraciones de las

⁵⁴⁵ El referido precepto dispone:

«Artículo 15. *Relaciones de colaboración entre el Registro de ONGD y las comunidades autónomas*. 1. La AECID podrá suscribir los convenios de colaboración que resulten necesarios con los registros de ONGD de las comunidades autónomas, así como con aquellas comunidades autónomas que no posean registro propio para la regulación del intercambio de información a fin de asegurar la comunicación y la homologación de datos registrales.

2. El Registro de ONGD facilitará a los registros de ONGD de las comunidades autónomas cuantos datos, documentos o medios probatorios se hallen a su disposición y se precisen para el ejercicio de sus propias competencias.

3. Los intercambios de documentación y de datos entre los registros se realizarán preferentemente por medios electrónicos».

⁵⁴⁶ Como vimos, el art. 33.1 de la citada Ley prevenía en su párrafo último que se establecieran los correspondientes procedimientos de colaboración entre la AECID y las CCAA, a fin de asegurar la comunicación y homologación de los datos registrales.

⁵⁴⁷ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE núm. 285, de 27 noviembre).

Comunidades Autónomas en el ámbito de sus respectivas competencias»⁵⁴⁸. Todo ello, sin olvidar lo preceptuado en la disposición adicional segunda del propio real decreto aprobatorio del reglamento anterior, cuya dicción no distaba mucho de la del referido artículo 15⁵⁴⁹. En este sentido, la explicación dada en la exposición de motivos de que el anterior reglamento del Registro de ONGD «no preveía la articulación de instrumentos de cooperación entre éste y los registros autonómicos, más allá del mandato genérico introducido por el legislador en el citado artículo» (en referencia al art. 33.1 de la Ley 23/1998)⁵⁵⁰, por lo que «esta circunstancia trata de ser *subsana* [sic] en la nueva redacción del Reglamento»⁵⁵¹, constituye, en mi sentir, un simple pretexto cuya justificación, en verdad, ha de buscarse en otra parte. Adviértase que si bien el anterior no lo hacía⁵⁵², es lo cierto que el art. 15 del nuevo RRONGDs tampoco está «articulando un procedimiento de colaboración» —que es lo que ordena el art. 33.1 de la Ley— ni establece siquiera cómo ni cuándo queda asegurada la comunicación y homologación de los datos: es, en ese sentido, un precepto perfectamente prescindible que nada está «subsana».

3.4 La ruptura de la paridad entre el Registro de la AECID y los Registros autonómicos

Por lo demás, se echa en falta una norma, como la del art. 2 del Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones⁵⁵³ o como la del art. 11 del Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal⁵⁵⁴, que permita establecer cuándo una ONGD ha de inscribirse en el Registro de la AECID y cuándo en los Registros establecidos en las respectivas CCAA, no

⁵⁴⁸ La posterior Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE» núm. 236, de 2 de octubre) ha abundado en su regulación, contemplándolos tanto en el capítulo VI de su Título Preliminar (Cap. VI: «De los convenios», arts. 47 a 53) como en su Título III: «Relaciones interadministrativas» (art. 140 y ss.).

⁵⁴⁹ Recordaré que la citada disposición adicional segunda del RD 993/1999, de 11 de junio, por el que se aprobaba el anterior Reglamento de Registro de ONGDs, establecía que: «Para asegurar el cumplimiento de la obligación de comunicación y homologación de datos entre el Registro regulado por este Real Decreto y los que con idéntica finalidad puedan crearse en las Comunidades Autónomas, la Agencia Española de Cooperación Internacional ‘concertará’ con las autoridades autonómicas la elaboración de los correspondientes procedimientos de colaboración».

⁵⁵⁰ Exposición de Motivos del RD 193/2015, de 23 de marzo, antepenúltimo párrafo.

⁵⁵¹ *Ibidem*.

⁵⁵² En su propia Exposición de Motivos confesaba que «El presente Reglamento tiene por objeto establecer las pautas para el funcionamiento práctico de dicho Registro, *sin perjuicio de que, en su momento, se articulen los procedimientos correspondientes para asegurar la comunicación y homologación de datos con los Registros que, con idéntica finalidad, puedan crearse en las Comunidades Autónomas*». Cfr. E. de M. del citado RD 993/1999, penúltimo párrafo.

⁵⁵³ Aprobado por el RD 949/2015, de 23 de octubre (BOE núm. 255, de 24 de octubre).

⁵⁵⁴ Aprobado por el RD 1611/2007, de 7 de diciembre (BOE núm. 17, de 19 de enero).

siendo vano señalar que, *prima facie*, el Reglamento de 2015 parece haber roto la paridad establecida en la Ley 23/1998 entre el Registro de la AECID y los Registros autonómicos, de manera que de su tenor cabría inferir que aquellas ONGDs no inscritas en el registro estatal no podrán recibir *de la Administración General del Estado* ni ayudas ni subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo (AOD), *ni disfrutar tampoco del régimen de la Ley 49/2002*⁵⁵⁵, sin perjuicio de que, tanto ahora como antes (vid. los arts. 34 y 35.6 de la Ley 23/1998), las ONGDs inscritas en los Registros de las CCAA sí puedan gozar de ayudas o subvenciones autonómicas o de incentivos fiscales *en sus tributos*, si así se previniese por aquéllas en el ámbito de sus competencias.

A este respecto se ha de señalar que en el art. 2 del derogado Reglamento del RONGDs de 1999 se establecía que debían inscribirse en el Registro de la AECID las ONGDs «que deseen recibir de las Administraciones públicas —repárese, en plural— ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo, así como disfrutar de los incentivos fiscales a que se refiere el artículo 35 de la Ley 23/1998». A lo que añadía seguidamente: «*Todo ello*» —a saber, tanto el disfrute de las ayudas o subvenciones como el de los beneficios fiscales enunciados en el referido art. 35— «*sin perjuicio*» de que aquéllas «puedan inscribirse en los registros que, con idéntica finalidad, puedan crearse en las CCAA, en los términos del artículo 33 de la misma Ley 23/1998», lo que, en sintonía con el apartado 2º de dicho art. 33, así como con el art. 35.1 de la misma Ley, autorizaba a interpretar que podían disfrutar del régimen fiscal de la entonces Ley 30/1994, aunque no se hubieren inscrito en el Registro de la AECID, si lo estuvieran en el correspondiente Registro autonómico de idéntico fin⁵⁵⁶.

En cambio, en el art. 10 del actual Reglamento de 2015 se dirá, distintamente, que la inscripción en el Registro de la AECID es condición indispensable para recibir de la *Administración General del Estado*, en el ámbito de sus competencias, ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo, así como para el acceso a los incentivos fiscales a que se refiere el artículo 35 de la Ley 23/1998. No se menciona ya a los Registros autonómicos, lo que contrasta con lo establecido en la repetida Ley (cfr. su art. 33.2), que habla de la inscripción «*en alguno de dichos Registros*», es decir, tanto en el de la AECID como en los que con idéntica finalidad puedan crearse en las CCAA. En el mismo sentido, su art. 35.1 prevenía que «El régimen

⁵⁵⁵ Si es que se reputan vigentes el último inciso del art. 33.2. y el art. 35 de la citada Ley, lo que es sólo alguna de las hipótesis interpretativas posibles, como luego veremos.

⁵⁵⁶ Así se desprendía también de la propia tramitación parlamentaria de la Ley 23/1998. En este sentido se debe recordar que la redacción final de los arts. 33 y 35 en los indicados aspectos fue debida a las enmiendas presentadas por los Grupos Parlamentarios Vasco y Catalán (CiU), dirigidas a establecer esa equiparación entre el Registro de la AECID y los autonómicos, las cuales fueron aceptadas en la Ponencia sobre el Proyecto de Ley. Vid., las enmiendas núms. 69 y 70 del Grupo Parlamentario Vasco: BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-7, de 17 de noviembre de 1997, pág. 73, y las enmiendas núms. 343, 345 y 347 del Grupo Parlamentario Catalán (CiU): *Ibidem*, pág. 142-143. Vid., asimismo, el Informe de la Ponencia en BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-10, de 30 de marzo de 1998, pág. 175-176.

tributario de las entidades sin fines lucrativos [...] resultará aplicable a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo *inscritas en los Registros* —nótese de nuevo: en plural— siempre que revistan la forma jurídica y cumplan con los requisitos exigidos en el mismo», *id est*, en el capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, que era la vigente cuando se aprueba la Ley 23/1998.

En definitiva, en una primera lectura, la dicción del nuevo Reglamento del RONGDs parece constreñir los incentivos fiscales que recoge el art. 35 de la Ley *sólo a las ONGDs inscritas en el Registro de la AECID*, sin perjuicio de que las que lo estén en Registros de las CCAA puedan recibir ayudas y subvenciones autonómicas o disfrutar de incentivos fiscales en los tributos de su competencia.

No obstante, por apurar las exégesis posibles, se me antoja otra interpretación; a saber, considerar que lo que sucede no es que con la supresión de las referencias a los registros autonómicos el actual Reglamento pretenda impedir que las ONGDs que se inscriban en éstos puedan disfrutar de ayudas y subvenciones estatales y, en su caso, optar por los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/2002, sino que aquél se habría limitado a regular lo relativo al Registro dependiente de la AECID omitiendo cualquier mandato respecto de los autonómicos, por cuanto no correspondería al Estado dicha competencia, y sin que, por consiguiente, dicho Reglamento prejuzgue, en absoluto, la posibilidad de que las ONGDs inscritas en esos otros registros autonómicos puedan gozar también del régimen fiscal de las ESFL. Evidentemente, la consecuencia de esta otra interpretación sería que las CCAA podrían regular la inscripción en los registros que creasen exigiendo requisitos distintos (v.gr., congruentes con la definición de la Ley 23/1998, pero menos rigurosos que los que ahora impone el Reglamento del Registro de la AECID), de forma que, a la postre, el acceso al régimen fiscal de la Ley 49/2002 pudiera ser diferente para unas entidades que para otras, dependiendo de dónde se hayan inscrito⁵⁵⁷. No me parece, sin embargo, que esa fuera, desde luego, la intención del nuevo Reglamento, sino antes al contrario.

Ahora bien, en todo caso, tal consecuencia sólo se daría —permítaseme insistir— en el supuesto de que se considere vigente el último inciso del art. 33.2 y el art. 35.1 de la Ley 23/1998, pues, si dichos preceptos se estiman superados por la Ley 49/2002, los requisitos —más allá de los que resultan de la definición de ONGD del artículo 32.1 de la Ley 23/1998, expresamente aceptada por el art. 2.c) de la Ley 49/2002—, serían ya los que establece el art. 3 de la repetida norma fiscal⁵⁵⁸, de manera que no se daría, pues, desigualdad en la aplicación del régimen tributario especial, y la diversidad que pudiera

⁵⁵⁷ Lo que resulta claramente problemático, sobre todo, si se admite la tesis de que las ONGDs con «forma» de asociación pueden acceder a dicho régimen fiscal, *aunque no estén declaradas de utilidad pública*, si se encuentran inscritas en cualquier registro autonómico dedicado ese fin.

⁵⁵⁸ Vid., *infra*, págs. 33 y ss.

resultar de los requisitos eventualmente impuestos para su inscripción en los diferentes registros autonómicos sólo afectaría a las ayudas y subvenciones.

3.5 La finalidad esencial del RONGDs: la publicidad formal

En definitiva, a mi juicio, el Registro de ONGDs debía dar cabida de modo amplio a cualesquiera entidades privadas y sin ánimo de lucro que, según sus estatutos, tuvieran como fin la realización de actividades relacionadas con la cooperación al desarrollo, porque, sin perjuicio de constituir un instrumento para la gestión de la ayuda al desarrollo proveniente de la Administración General del Estado, la otra función esencial de dicho registro administrativo es la de *publicidad formal*, con independencia de que, luego, alguna de las entidades inscritas en el mismo disfruten de los beneficios del régimen de la Ley 49/2002 y otras no, porque no puedan o simplemente porque no quieran sujetarse a alguno de los requisitos que éste impone (v.gr., porque consideren que así preservan su independencia frente a los poderes públicos), pero sin que por ello dejen de merecer la consideración de ONGDs de acuerdo con la definición legal de la Ley 23/1998.

Por consiguiente, las trabas que puedan oponerse a su inscripción, en cuanto, por un lado, impiden esa publicidad que las permite hacerse más visibles facilitando que puedan obtener el respaldo social de mecenas y voluntarios (fundamental para su supervivencia como organizaciones), y, por otro, condicionan el eventual disfrute de subvenciones y ayudas computables como AOD, así como de los beneficios fiscales que glosa en su art. 35 (caso de que se considere en vigor tanto ese artículo como el último inciso del art. 33.2), constituyen obstáculos que han de ser interpretados de forma restrictiva, dada la implicación del derecho de asociación y, más ampliamente, la participación de todos los ciudadanos, y de los grupos en que se integran, en la vida política, económica, cultural y social (art. 9.2 CE)⁵⁵⁹. Así pues, sólo resultan aceptables en tanto en cuanto su no exigencia supusiese inscribir y, por tanto, considerar

⁵⁵⁹ Aun cuando por razones de extensión no podemos detenernos aquí en ello y, sin duda, sería necesario introducir importantes matices, resulta oportuno, no obstante, traer a colación el Informe del Relator Especial sobre los derechos a la libertad de reunión pacífica y de asociación, MAINA KIAI, presentado al Consejo de Derechos Humanos de Naciones Unidas en su 20º período de sesiones, en cuyo párrafo 68 manifestaba: «Todas las asociaciones, estén o no registradas, deben disfrutar del derecho a recabar y obtener financiación de entidades nacionales, extranjeras e internacionales, incluidos particulares, empresas, organizaciones de la sociedad civil, gobiernos y organizaciones internacionales. Sin embargo, el Relator Especial señala con preocupación que en algunos países únicamente las asociaciones registradas reúnen las condiciones para recibir financiación y recursos. En este contexto, parece esencial que en las normas que regulan la creación de asociaciones se tengan en cuenta las mejores prácticas mencionadas, a fin de permitir el acceso de toda asociación a financiación y recursos.» Cfr., ONU: CONSEJO DE DERECHOS HUMANOS, *Informe del Relator Especial sobre los derechos a la libertad de reunión pacífica y de asociación, Maina Kiai*, 21 mayo 2012, A/HRC/20/27, párr. 68, disponible en:

<https://www.ohchr.org/Documents/HRBodies/HRCouncil/RegularSession/Session20/A-HRC-20-27_sp.pdf> [Fecha último acceso:16/02/2020].

como ONGDs a entidades que carecen de las cualidades que les permitieran ser reconocidas como tales.

3.6 Los vínculos de dependencia: el carácter de no gubernamental

En este sentido, se me antoja más que cuestionable, por ejemplo, que, a efectos de su inscripción en dicho Registro, no pueda considerarse ONGD a una entidad dedicada a la realización de actividades relacionadas con la cooperación al desarrollo por el hecho de que en sus órganos de gobierno se encuentren representadas administraciones públicas o entidades del sector público *con un porcentaje de participación superior al 30 por ciento*⁵⁶⁰.

Piénsese, en relación a dicho porcentaje, que, por ejemplo, en el caso de las fundaciones, la actual Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) establece criterios distintos para considerar a una fundación como integrante del sector público. Así, en su art. 128.1, la citada LRJSP dispone:

«1. Son fundaciones del sector público estatal aquellas que reúnan alguno de los requisitos siguientes:

a) Que se constituyan de forma inicial, con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado o cualquiera de los sujetos integrantes del sector público institucional estatal, o bien reciban dicha aportación con posterioridad a su constitución.

b) Que el patrimonio de la fundación esté integrado en más de un 50 por ciento por bienes o derechos aportados o cedidos por sujetos integrantes del sector público institucional estatal con carácter permanente.

c) La mayoría de derechos de voto en su patronato corresponda a representantes del sector público institucional estatal».

Tampoco el criterio del Reglamento coincidía con los del art. 44 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones —a la sazón aún vigente en el momento de dictarse aquél—, en el que se disponía:

⁵⁶⁰ Recordemos que el citado artículo 4.2 del Reglamento del RONGDs dispone literalmente:

«Artículo 4. *Ámbito subjetivo.* [...] 2. Las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo inscritas en el Registro de ONGD no podrán mantener una relación jurídica de dependencia con ninguna administración pública o entidades del sector público. Se presumirá esta relación de dependencia *cuando en [sic] sus órganos de gobierno estén formados en más de un 30 por 100 por personas que actúen en representación de administraciones públicas o entidades del sector público.*

En ningún caso serán reconocidas como Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo, a los efectos del presente Reglamento, las universidades, los partidos políticos, los colegios profesionales, las cámaras oficiales de comercio, industria y navegación, las organizaciones empresariales y los sindicatos».

«A los efectos de esta Ley, se consideran fundaciones del sector público estatal aquellas fundaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal.

b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades».

Como puede colegirse de lo expuesto, entre las fundaciones «privadas» y las del «sector público», el Reglamento que comentamos, con la excusa, según afirma, de «desarrollar la somera definición de ONGD que proporciona el artículo 32 de la Ley 23/1998», que, según manifiesta, adolecería de una «fuerte indeterminación», entre otros aspectos, en lo concerniente al «carácter no gubernamental» de las organizaciones que han de acceder a dicho registro⁵⁶¹, introduce una noción, la de entidad «dependiente» que excluye de la consideración de organización «no gubernamental» a aquellas que —prescindiendo de su naturaleza, institucional o asociativa— mantengan vínculos «jurídicos» de dependencia con las administraciones y entidades del sector público. Criterio que, en mi opinión, *en los términos en que se encuentra formulado en el Reglamento*, carece de suficiente respaldo en la Ley —que se refiere sólo a que se trate de «entidades de Derecho privado»— y cuya concreción, en todo caso, tampoco aparece argumentada: ¿por qué cifrar los vínculos de dependencia atendiendo al porcentaje de participación en los órganos de gobierno —porcentaje que, además, no se justifica (¿por qué el 30 por ciento?)⁵⁶²— y se desdeñan otros criterios y otros vínculos, como los tipo económico o de cualquier otro género, aunque no se materialicen bajo la fórmula de un porcentaje de participación en sus órganos de dirección, pero que, sin embargo, pongan de relieve la existencia de un control o subordinación al poder político?

Adviértase, por otra parte, cómo —tal vez sin pretenderlo— ello supone, además, excluir de las ayudas, subvenciones y beneficios a aquellas entidades sin fin de lucro, fruto de la colaboración público-privada, que institucionalicen iniciativas de diversos orígenes, pero en las que, aun existiendo en su seno un dominio mayoritario de entidades privadas que asegure su independencia, las administraciones y entidades públicas puedan ostentar, en total, un porcentaje superior a ese 30 por ciento.

A este respecto, cabría recordar que el art. 2.6 de la LO 1/2002, de 22 de marzo, de Asociaciones (LODA), establece que «Las entidades públicas

⁵⁶¹ Cfr., párrafo 4º de la Exposición de Motivos del RD 193/2015, aprobatorio del reiterado Reglamento del Registro de ONGDs.

⁵⁶² Igual reproche sería efectuado, asimismo, por el Consejo de Estado en su referido Dictamen de 17 de diciembre de 2014 (cfr. apdo. V, pág. 15, en relación al art. 4.2 del Proyecto), aunque sin censurar el porcentaje.

podrán ejercitar el derecho de asociación entre sí, o con particulares, como medida de fomento y apoyo, *siempre que lo hagan en igualdad de condiciones con éstos, al objeto de evitar una posición de dominio en el funcionamiento de la asociación*», pero sin referirse a porcentaje alguno. Habiéndose de traer a colación igualmente el art. 84.2, párrafo primero, de la LRJSP que dispone que «La Administración General del Estado o entidad integrante del sector público institucional estatal no podrá, por sí misma ni en colaboración con otras entidades públicas o privadas, *crear, ni ejercer el control efectivo, directa ni indirectamente, sobre ningún otro tipo de entidad distinta de las enumeradas en este artículo* [v.gr., sobre una asociación, que no se encuentra entre las que enumera], con independencia de su naturaleza y régimen jurídico».

En otras palabras, nuestro Ordenamiento proscribía que las entidades públicas puedan crear o participar en entidades privadas del «tercer sector» — ya se dediquen a la cooperación al desarrollo, a la acción social o a otros fines de interés general— *ejerciendo sobre las mismas un control directo o indirecto que desvirtúe su naturaleza*, pero sin cifrar ese dominio en un porcentaje como el que establece el RRONGDs en su art. 4, haciendo, a lo más, referencia a la «mayoría» de derechos de voto, lo que, desde luego, no coincide con lo señalado en el repetido Reglamento.

3.7 Los vestigios de la exigencia de haber desarrollado sus actividades con anterioridad

Igual juicio negativo merecía, en fin, la exigencia de haber desarrollado sus actividades con anterioridad a la solicitud de inscripción en el RONGDs (recordaré que, aunque no pasaría al texto definitivamente aprobado, el proyecto de reglamento demandaba, entre otros requisitos, un período previo de dos años y que durante ese mismo plazo estuvieren financiadas con fondos propios), en la medida en que ello condiciona el acceso a este Registro, cuya finalidad principal, como ya señalé, es la de constituir un instrumento para la publicidad de las ONGDs⁵⁶³

⁵⁶³ Así lo destacaría también el Consejo de Estado en su referido Dictamen sobre el proyecto de Reglamento del RONGDs: «El Reglamento proyectado —diría el Alto órgano consultivo— exige (en concreto en los artículos 4 y 7), a efectos de acreditar que la entidad dispone de estructura susceptible de garantizar suficientemente el cumplimiento de sus objetivos, la reunión de diversos requisitos tales como la inscripción en el Registro correspondiente a su naturaleza jurídica al menos dos años antes de la solicitud de inscripción en el Registro de Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo, acreditar la realización de al menos dos proyectos, programas o actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo, la acción humanitaria o la educación para el desarrollo en los últimos dos años y la acreditación de una financiación continuada procedente de fondos propios durante los últimos dos años», concluyendo a tal respecto que «... *las características y condiciones que deban cumplir las Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo para poder acceder a las ayudas y subvenciones públicas deben delimitarse y definirse en las normas correspondientes* [con expresa referencia a las que regulan las subvenciones y ayudas en el ámbito de la cooperación internacional], *pero no en aquella que disciplina el acceso a un Registro cuya función lo es de publicidad*». «En definitiva —sentaría el Dictamen— *no corresponde a un texto como el sometido a consulta, cuyo contenido debe*

A este respecto, aunque, como se ha dicho, tales exigencias se enmendaron en la redacción final del Reglamento, debe anotarse que sus huellas han quedado marcadas en su texto, generando alguna incertidumbre interpretativa.

Así sucede, por ejemplo, en el artículo 7, cuando, en relación a la «documentación que debe aportarse con la solicitud de primera inscripción» — nótese: «*primera*»— exige que se acompañe: «e) Declaración responsable del representante legal de la entidad en la que se incluya una breve descripción de la *actividad que realiza* la entidad, el sector al que se dirige su actuación, la relación de actividades, proyectos y programas que la entidad *haya realizado* en materia de cooperación internacional para el desarrollo, así como, en su caso, las subvenciones y ayudas destinadas a la cooperación internacional para el desarrollo *recibidas* por parte de las administraciones públicas o por donantes internacionales». Obsérvese: «*actividad que realiza*», «*actividades, proyectos y programas que haya realizado*», «*subvenciones y ayudas recibidas*»... Tiempo presente y pasado. Ni un solo «en su caso» o que «se proponga realizar». No es de extrañar, si dichos tiempos verbales se ponen en relación con la exigencia del art. 4.3 de que «desarrolle su actividad *de manera continuada*», que pueda suscitarse la duda de si es preciso para poder inscribirse en este Registro el que vengan ejerciendo sus actividades desde antes de su solicitud de inscripción (como se decía expresamente en el Proyecto de Reglamento). Recelo que no termina de despejar la mención del art. 7.h), cuando exige la presentación de la Memoria anual correspondiente al último año de actividad, «si la tuviere». Adviértase que la declaración responsable que el Reglamento requiere en el apartado e) se encuentra más cerca de una *memoria* que de otra cosa, la cual, como es obvio, sólo puede elaborarse cuando la entidad haya estado activa y en funcionamiento. Por

limitarse a regular el funcionamiento del Registro (estructura, asientos, títulos inscribibles, publicidad formal) y los aspectos relativos a la inscripción de las entidades que reúnen los elementos exigidos por los artículos 32 y 33 de la Ley 23/1998, *establecer requisitos adicionales a los legalmente previstos que interfieren en la finalidad de publicidad perseguida*». Y añadía: «La finalidad señalada por el Consejo de Cooperación al Desarrollo de que las ONGD no se nutran solo de ayudas públicas no se alcanza de forma necesaria mediante el establecimiento de condiciones para la inscripción en el Registro, sino que puede lograrse de forma más adecuada a las previsiones de la Ley 23/1998 mediante la sujeción a tales requisitos para el acceso a las ayudas y subvenciones públicas en la definición que de ellos corresponda determinar en cada convocatoria». Cfr., Dictamen del Consejo de Estado de 17 de diciembre de 2014, *cit.*, apdo. IV, págs. 13 y 14.

Análoga crítica se contenía en el voto particular formulado por las organizaciones sindicales CCOO y UGT en el Informe del Consejo de Cooperación al Desarrollo sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento del Registro de ONGDs, de fecha 12 de mayo de 2014: «La introducción en el reglamento de nuevos requisitos como el plazo previo de inscripción previa a la solicitud (punto 4 a), la realización previa de proyectos (punto 4 b) y la financiación continuada procedente de fondos propios en años anteriores al registro (punto 4 c), *supera ampliamente la clarificación del concepto de ONGD*». El referido informe y el voto particular a que hemos hecho mención puede consultarse en el sitio:

<<http://www.consejocooperacion.es/wp-content/uploads/2015/12/Informe-Consejo-Reglamento-ONGD.pdf>>. Fecha acceso doc.: 23/09/2018.

consiguiente, la misma prevención que se realiza en el inciso final del art. 7.h) debió realizarse respecto de su apartado e), pues de otro modo parece que de lo que se excusa es de presentar documentación, no de que la actividad deba de haberse realizado desde antes.

Por otra parte, no será inútil recordar que esa exigencia de que vinieren ejerciendo sus actividades con anterioridad es también, nuevamente, un requisito para la declaración de utilidad pública, siendo oportuno observar que algunas de las entidades más emblemáticas del sector, cuando han protocolizado en normas internas la incorporación a las mismas de nuevos miembros, han contemplado entre los requisitos de admisión que el aspirante debe cumplir unas exigencias análogas a las requeridas en la LODA para la declaración de utilidad pública, incluido ese período mínimo de dos años⁵⁶⁴. Desde esa perspectiva, pues, no puede sorprender la interpretación de quienes, a la vista de todo ello, consideran que no es necesario que estén declaradas de utilidad pública.

3.8 Las ONGDs como entidades dotadas de una estructura estable

La siguiente consideración que hemos de efectuar es que las ONGDs no son un tipo de persona ni constituyen una categoría jurídica en el sentido en que lo son las fundaciones o las asociaciones. La noción de ONGD, término que tuvo sus orígenes en la expresión contenida en el artículo 71 de la Carta de las Naciones Unidas de San Francisco de 26 de junio de 1945, constituye hoy más bien un concepto cultivado en el ámbito de las ciencias sociales y tomado en préstamo por nuestra legislación, con el que inicialmente, en un contexto en que las relaciones internacionales estaban dominadas por los Estados como casi exclusivos protagonistas, se enfatizaba el hecho de que las mismas ni son Estado ni son Organizaciones Intergubernamentales, no obstante a lo cual, se les reconoce como interlocutores a través de la

⁵⁶⁴ Es el caso de CONGDE (Coordinadora de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo-España), que, según luce en el art. 8 de sus Estatutos, es «una asociación de entidades sin ánimo de lucro compuesta por Organizaciones No Gubernamentales de diversa naturaleza jurídica, como asociaciones, fundaciones y otras previstas por la ley, así como de las Coordinadoras de Organizaciones No Gubernamentales de ámbito autonómico legalmente constituidas», en cuyo Reglamento de Procedimientos Internos establece que, entre otros documentos que han de acompañar para la solicitud de ingreso en la Coordinadora, las organizaciones aspirantes deben aportar: «*Memoria de actividades correspondiente a los dos años anteriores a la solicitud de admisión que se presente y que deberá contener un listado de proyectos en los ámbitos de trabajo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de los Estatutos, se vinculan a la cooperación internacional para el desarrollo, en los que se encuentra participando directamente en el momento de la solicitud, al objeto de reflejar la experiencia probada de la organización en el campo específico del desarrollo*» (artículo 32.4). Cfr.: CONGDE, «Estatutos de la Coordinadora, Reglamento de Procedimientos Internos y Código de Conducta de las ONG de Desarrollo». Quinta edición: abril 2018 (formato digital), accesible en:

<https://coordinadoraongd.org/wp-content/uploads/2018/04/Estatutos_Reglamento_CodigodeConducta_2018.pdf>

Fecha acceso doc.: 25/02/2019.

concesión del estatuto de entidades consultivas ante diversos órganos de Naciones Unidas, señaladamente, del Consejo Económico y Social⁵⁶⁵. Así, se las describiría como entidades privadas, de creación y adhesión voluntarias, ligadas a la consecución de fines ideales muy diversos de alcance internacional, independientes del poder político y diferenciables de otros actores también privados por carecer de propósito lucrativo, respecto de las que, en lo que ahora nos interesa, ha de destacarse la necesidad de que poseyeran cierto grado de institucionalización, lo que las distingue de aquellos movimientos y agrupaciones de facto, no formalizadas y carentes de una estructura estable.

En ese sentido, cabía interpretar que la mención del apdo. 2º del art. 32 de la Ley 23/1998 a que tuvieran una «estructura susceptible de garantizar suficientemente el cumplimiento de sus objetivos» hacía referencia precisamente a ese hecho: a que poseyeran una estructura *corporativa* a través de la cual se institucionalicen sus fines; *id est*, que la organización permanece con independencia de las incorporaciones o salidas de sus

⁵⁶⁵ El referido artículo 71 de la Carta de Naciones Unidas dispone en ese sentido que «El Consejo Económico y Social podrá hacer arreglos adecuados para celebrar consultas con *organizaciones no gubernamentales* que se ocupen en asuntos de la competencia del Consejo. Podrán hacerse dichos arreglos con organizaciones internacionales y, si a ello hubiere lugar, con organizaciones nacionales, previa consulta con el respectivo Miembro de las Naciones Unidas». Vid. BOE núm. 275, de 16 de noviembre de 1990, en que se reproduce el texto de la Carta junto a la declaración unilateral española de 15 de octubre de 1990, en aceptación de la jurisdicción obligatoria del Tribunal Internacional de Justicia.

Debo señalar que el entendimiento del concepto de ONG contenido en el transcrito art. 71 experimentaría cierta evolución en posteriores resoluciones del Consejo Económico y Social de Naciones Unidas: Así, en la Resolución 288 (X), de 27 de febr. de 1950, se disponía que «*Cualquier organización internacional no creada por vía de acuerdos intergubernamentales se considerará, a los efectos de los presentes arreglos, como organización no gubernamental*», a lo que, posteriormente, en la resolución 1296 (XLIV), de 23 de mayo de 1968, se añadiría «... *incluidas las organizaciones que acepten miembros designados por las autoridades gubernamentales, siempre que la existencia de tales miembros no coarte la libertad de acción ni la libre expresión de opiniones de la organización*». Del mismo modo, su carácter internacional más que cifrarse en la pertenencia de sus miembros a varios países, pasaría a predicarse en función del alcance o proyección internacional de sus fines y actividades. Vid., ECOSOC (ONU) Res. 288 B (X) de 27 febr. 1950, Documentos oficiales: quinto año, décimo período de sesiones, 7 de febrero a 6 de marzo 1950, doc. E/1661, Resoluciones, suplemento nº 1, Lake Success, New York, 19 de abril de 1950, pág. 12 y ss.; ECOSOC (ONU) Res. 1296 (XLIV), de 23 de mayo de 1968, Documentos oficiales: 44º período de sesiones, 6 a 31 de mayo de 1968, doc. E/4548, Resoluciones, suplemento nº 1, Lake Success, New York, 1968, pág. 21 y ss.; y ECOSOC (ONU) Resolución 1996-31, de 25 de julio, Documentos oficiales: Período de sesiones sustantivo de 1996, doc. E/1996/96, suplemento nº 1, New York, 1997, pág. 57 y ss., relativas todas ellas a los arreglos para la celebración de consultas con las Organizaciones no gubernamentales, especialmente en lo que se refiere a los Principios que han de aplicarse para su celebración, la naturaleza de dichos arreglos y al establecimiento de relaciones consultivas con tales ONGs.

Véase también: ORTEGA CARPIO, Mª L.: *Las ONGD y la crisis del desarrollo. Un análisis de la cooperación con Centroamérica*, IEPAIA Editorial, Madrid, 1994, en particular, su capítulo I: «La cooperación no gubernamental. Concepto y orígenes de los organismos no gubernamentales de desarrollo», pág. 39 y ss.; y SERRANO CABALLERO, E.: *Las ONG como actores de las Relaciones Internacionales* (tesis doctoral, UCM, 1999, págs. 17, 55, y 663).

miembros o asociados. El Reglamento de 2015, en cambio, va más allá y mezcla la noción de «estructura» con otras exigencias, como la disposición de «medios materiales y personales “propios” que garanticen la sostenibilidad de las actividades que realiza»⁵⁶⁶, lo cual, por otra parte, acaso pudiera tener algún sentido respecto de aquellas entidades cuya viabilidad no ha sido examinada por el Registro de fundaciones o por el Órgano competente para declarar su utilidad pública y verificar la rendición de cuentas, pero, desde luego, no parece lo más acertado respecto de las que ya se hayan sometido al control de la Administración competente previamente a la inscripción en el Registro de ONGDs, por cuanto podría suscitar evidentes conflictos interadministrativos⁵⁶⁷.

Por otro lado, se debe subrayar que la inscripción en el Registro de ONGDs carece por completo de naturaleza constitutiva. La personalidad de quienes accedan al mismo viene determinada no por esta inscripción —que tampoco sustituye a la que, en su caso, proceda realizar en el Registro pertinente de acuerdo con su naturaleza—, sino por el régimen jurídico que corresponda al tipo de entidad de que se trate: v.gr., con el otorgamiento del acta fundacional en el caso de las asociaciones: art. 5.4 LODA; con la inscripción en el Registro de fundaciones: art. 4 de la Ley 50/2002; con su acceso al Registro de Cooperativas en el caso de las cooperativas sin ánimo de lucro; etc. Del mismo modo, tampoco dicha inscripción suple, sino que se superpone a la del Registro de Asociaciones, la cual, aunque no constituye un requisito para que obtengan personalidad, como acaba de indicarse, sí deviene en condición necesaria para las declaradas de utilidad pública.

Corroborar esa «duplicidad» registral, entre otros, el art. 7.d) del propio Reglamento del Registro de ONGDs de 2015 que, entre la documentación que

⁵⁶⁶ No deja de ser revelador del propósito de trascender la noción del citado precepto legal, el hecho de que, entre otros documentos, el Reglamento exija en su artículo 7 que se acompañe a la solicitud de primera inscripción: «f) Certificado de la entidad en el que se acredite *la existencia de estructura suficiente para garantizar los fines de la entidad*» —que, como se vio, es a lo que se contrae el apdo. 2º del art. 32 de la Ley 23/1998—, lo que haría sobrar las otras exigencias reglamentarias. Adviértase que, según el mismo precepto, dicho certificado deberá contener al menos el organigrama de la entidad y sus delegaciones, el número de personas socias, el personal contratado y el número de voluntarios y cooperantes dedicados a las actividades relacionadas con la cooperación internacional para el desarrollo, pero sin hacer referencia a sus fuentes de financiación, cuyo detalle reclama luego en otro apartado distinto: el apartado g).

⁵⁶⁷ Todo ello, al margen de que los distintos requisitos exigidos por el Reglamento parecen pensados fundamentalmente para asociaciones, como delatan las distintas referencias a los «socios» y la ausencia de mención alguna sobre los patronos o fundadores; hecho que podría guardar cierta congruencia con la interpretación, sobre la que luego nos detendremos, de que se dirigen no tanto a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública —que tendrían acreditado su cumplimiento y cabe argüir que disfrutarían de los beneficios fiscales de las entidades sin fin de lucro sin necesidad de invocar el art. 35 de la Ley 23/1998— como a disciplinar a las asociaciones no declaradas de utilidad pública, lo que eludiría el problema apuntado en el texto —el eventual conflicto interadministrativo— y puntuaría a favor de la irrelevancia de dicha declaración respecto de las inscritas en el Registro de ONGDs. Aunque, como luego se desvelará, mi criterio es diferente.

debe aportarse con la solicitud de primera inscripción, requiere que se adjunte «Certificado de inscripción en el registro público correspondiente en función de la naturaleza jurídica de la entidad». Exigencia introducida *ex novo* por el actual Reglamento —en el anterior no era necesaria— y que, a mi juicio, resulta también cuestionable, salvo, acaso, respecto de las fundaciones y las cooperativas (en cuanto que para ellas, como acabo de señalar, sí es requisito para que adquieran personalidad jurídica y puede ser razonable que se les exija acreditar que la tienen), pero no respecto de las asociaciones⁵⁶⁸, las cuales no deberían quedar excluidas por tal causa del efecto beneficioso —la publicidad formal— que pueda dispensarles la inscripción en el Registro de ONGDs.

Todo ello, con independencia de que, incluso para las que hayan de inscribirse necesariamente en otro Registro para adquirir personalidad jurídica u obtener la declaración de utilidad pública, la exigencia de registrarse *también* en el de ONGDs como condición indispensable para acceder al régimen de las ESFL con el consiguiente trato fiscal de favor no sólo para ellas mismas, sino también para sus donantes, se me antoje una exigencia que pudiera resultar contraria a Derecho —por redundante y, a la postre, obstaculizadora—, si es que no hubiere de estimarse superada con la dicción del art. 2.c) de la Ley 49/2002, conforme luego precisaré.

En definitiva, si se me permite verbalizar la impresión que se colige de todo lo anterior, podría concluirse que frente a la necesidad de una interpretación abierta y no excluyente de las entidades susceptibles de inscripción en el Registro de ONGDs para dar plena satisfacción a lo que constituye el objetivo esencial del mismo —la publicidad—, se vislumbra en la regulación del actual Reglamento del Registro de la AECID cierto afán recentralizador, muy probablemente —y no lo planteo en términos negativos—, en línea con otras normas coetáneas, como la Ley de la Acción y del Servicio Exterior del Estado o la Ley de Tratados y otros Acuerdos Internacionales, como respuesta refleja a la creciente —y en ocasiones desconcertante— actividad internacional de las CCAA, así como al imparable protagonismo de las ONGDs, que de un papel prácticamente irrelevante han pasado a gestionar un cuantioso volumen de recursos con destino a la cooperación internacional, a lo que, justamente por ello, no resulta tampoco ajena la intención de favorecer a un determinado tipo de ONGDs, de carácter profesional, más orientadas a la prestación de servicios que al activismo y la participación y sensibilización políticas (de ahí los requisitos que adiciona), al tiempo que —tal vez como contrapartida⁵⁶⁹—, por un lado, busca clausurar la entrada en el «mercado» de

⁵⁶⁸ Recordemos nuevamente que para las declaradas de utilidad pública la inscripción en el registro de asociaciones tampoco es requisito para adquirir personalidad (todas la adquieren con el mero otorgamiento del acta fundacional), sino sólo para que puedan obtener dicha declaración: art. 32.1.e) LODA.

⁵⁶⁹ Aunque se trate, ciertamente, de una mera conjetura, se me antoja sintomático el voto favorable de la representación de las ONGDs en el Consejo de Cooperación al Desarrollo respecto del ya citado Informe sobre el Proyecto de Reglamento del Registro de ONGDs de la

subvenciones y ayudas públicas al desarrollo o, cuando menos, situar en desventaja —e incluso restar atractivo a su financiación privada, habida de que los recursos económicos, públicos y privados, son siempre escasos y la condición de ESFL es requisito para su consideración como «entidades beneficiarias del mecenazgo» con los consiguientes incentivos para sus benefactores— a otras ONGs «competidoras» que sólo tangencialmente tengan como fin la cooperación internacional o que puedan contar con otras vías de financiación merced a la participación en las mismas de las Administraciones o de otras entidades públicas, aunque ésta sea minoritaria y no decisiva; porfiando, por otro —enseguida veremos hasta qué punto con éxito—, en la sustitución de la declaración de utilidad pública por la de su inscripción en el repetido Registro estatal como condición indispensable para el disfrute del régimen fiscal de la Ley 49/2002, lo que, no se olvide, vale tanto como alejar de la órbita del Ministerio de Hacienda (cuyo criterio es determinante, no ya desde el punto de vista del alcance de dicho régimen tributario, como sería natural, sino habida cuenta de que su informe es preceptivo y además vinculante en el propio procedimiento de declaración de utilidad pública), resituándola en la del Ministerio de Asuntos Exteriores, más próximo, por razones obvias, a las ONGDs y, en principio, más sensibilizado que aquél en la cooperación internacional al desarrollo en términos de solidaridad no condicionada.

A lo que cabría añadir, en el mismo sentido, el juicio negativo que para cierto sector de las ONGDs tienen algunas de las exigencias de la declaración de utilidad pública, como es la rendición de cuentas en términos puramente contables y una llevanza de la contabilidad que, además de sustraer recursos humanos y materiales de lo que constituyen sus fines, ha de efectuarse conforme a pautas traídas desde las entidades de mercado, donde es el beneficio el criterio en torno al que se organiza dicha llevanza y justificación, en lugar de un sistema de rendición basado, por ejemplo, en la evaluación de los impactos de su actividad respecto de los propósitos perseguidos con su realización.

Designios todos ellos que podrán o no compartirse, pero que, a mi juicio, requerían algo más que una mera norma reglamentaria, especialmente en lo que se refiere a los condicionamientos al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 por encima de su letra.

4. LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE ONGDs COMO «CONDICIÓN (SUPUESTAMENTE) INDISPENSABLE» PARA EL DISFRUTE DEL RÉGIMEN FISCAL DE LA LEY 49/2002

Como se ha venido señalando, el art. 33.2 de la Ley 23/1998 establece que la inscripción en los registros de ONGDs constituye una «condición

AECID elaborado por el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación, frente al voto particular de las Centrales sindicales en punto a los nuevos requisitos que éste exigía para ser reputadas ONGDs a efectos de su inscripción en dicho Registro.

indispensable» para que éstas puedan recibir de las Administraciones públicas, ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo, así como para que «puedan acceder a los incentivos fiscales a que se refiere el artículo 35» de la misma Ley. Recordaré que este último artículo compendia el tratamiento fiscal de las ONGDs y de las aportaciones que se les realicen (mecenazgo), disponiendo —con las restricciones que enseguida veremos— no sólo la aplicación a las mismas del régimen fiscal especial de las ESFL o el de las entidades parcialmente exentas del IS respecto de las que no cumplan los requisitos para disfrutar de aquel régimen, sino que se detendrá también en los beneficios que, en su caso, podían disfrutar en el ITPyAJD o en el IVA.

Ahora bien, tras la aparente claridad y contundencia de dichos preceptos se esconden ciertas inconsistencias que, como tendremos ocasión de comprobar, nos enfrentará a diferentes maneras de interpretar su dictado, con importantes consecuencias prácticas. Veamos.

En primer lugar, antes de dar comienzo, es preciso tener en cuenta que, para la cabal comprensión de su alcance, tanto dicho art. 33.2 como el art. 35 a que remite han de leerse en el contexto de la Ley 30/1994, que era la norma vigente cuando se aprueba la Ley 23/1998, aunque sin perder de vista el ánimo diferenciador, reivindicativo de la particular idiosincrasia de estas entidades, que impregna esta última Ley.

Como ya antes apunté, a diferencia de otras entidades, como las federaciones deportivas, las fundaciones extranjeras, las federaciones y asociaciones de entidades sin fin de lucro, etc., la Ley 30/1994 no contemplaba a las ONGDs, *rectius*: no las «visibilizaba» particularmente, porque era claro que podían disfrutar del régimen fiscal especial instituido por la misma cuando se constituyesen, como les es propio, con el designio de llevar a cabo actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo (recordemos, nuevamente, que la cooperación al desarrollo estuvo desde un inicio entre los fines de interés general expresamente incluidos entre los requisitos para disfrutar de dicho régimen⁵⁷⁰), siempre que lo hicieran, eso sí, bajo la forma de fundaciones o de asociaciones que fueren declaradas de utilidad pública —que son a las que el Legislador quiso ceñir el régimen especial—⁵⁷¹. Pero adviértase igualmente que su situación no era distinta, por ejemplo, de la de las ONG de Acción Social (que hoy tienen reconocida su idiosincrasia en la Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social) y a las que tampoco la Ley 30/1994 hacía alusión con ese nombre. Y no ofrece duda que, no obstante a ello, podían disfrutar del régimen fiscal que establecía cuando revistiesen dichas formas y cumpliesen los mismos requisitos.

⁵⁷⁰ Cfr., art. 42.1.a) de la Ley 30/1994.

⁵⁷¹ Recordemos que la cooperación al desarrollo estuvo contemplada, también de forma expresa, entre los fines que podían perseguir las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública para poder ser consideradas como tales (art. 2.1 y DA 13ª de la Ley 30/1994).

No obstante, no puede sorprender que, en una norma como la Ley 23/1998, con un claro afán omnicompreensivo, que, como confiesa en su preámbulo, aspiraba a integrar en un único texto el conjunto de medidas e instrumentos que habían ido configurando la política de cooperación al desarrollo, revisando y actualizando todo el marco hasta entonces existente y redefiniendo los principios, objetivos y prioridades que inspiraban dicha política, no es de extrañar, decía, que el Legislador —el Gobierno, primeramente, que es de quien partía la iniciativa— estimase que, lejos de perturbar, resultaba conveniente, y hasta necesario para completar el sistema, incluir también los aspectos fiscales, a la par que otras medidas de fomento, incorporando una disposición como el art. 35, que, *prima facie*, parecía tener un carácter fundamentalmente «pedagógico», ya que se limitaba a reproducir —aparentemente sin innovar— lo que ya resultaba de la aplicación de las normas fiscales en aquel momento vigentes. Todo ello, si se me permite la maledicencia, al margen de la oportunidad política de «vender» —por segunda vez— unos beneficios que, según esta primera lectura, ya resultaban de la legislación en vigor, pero que, al no mencionar expresamente a las ONGDs, no resultaban «visibles».

En efecto, dejando para más tarde el análisis del primer apartado del referido artículo 35, toda vez que, en relación al mismo, ha de anotarse la diferencia relativa a la reiteración del deber de encontrarse inscritas en los Registros de ONGDs (de la que, como luego se dirá, cabría inferir con algún fundamento la idea de que en él subyace la pretensión de *equiparar* las ONGDs «inscritas» a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, *aunque aquéllas carezcan de tal declaración*), los restantes apartados de dicho artículo 35 parecen, *a priori*, respaldar la conclusión de que dicho precepto no vino sino a confirmar la normativa tributaria entonces vigente, sin alteración alguna de nuestro Ordenamiento fiscal más allá de la labor cosmética de acentuar la notoriedad de los beneficios que podían afectarlas, pero sin consecuencias reales y efectivas en el plano jurídico.

Así se desprendería de la lectura de su apartado 2, relativo a la «exención subjetiva» prevista en la letra c) del art. 45.1.A) del TRITPyAJD a favor de las «asociaciones declaradas de utilidad pública»⁵⁷², que, lejos de modificar para que alcanzase a todas las ONGDs o, cuando menos, a todas las ONGDs a las que fuera aplicable el régimen de las ESFL, se limitaba a confirmar su procedencia respecto de «las entidades contempladas en el mismo» —por consiguiente, sólo respecto de las asociaciones que ostentasen dicha calificación—, sin hacer mención alguna a su inscripción en el Registro de ONGDs —ni siquiera para ratificar la referencia general que más atrás

⁵⁷² Téngase en cuenta que respecto de las fundaciones (y «establecimientos») era el apartado b) de dicho art. 45.1.A) el que establecía su exención cuando gozasen de la clasificación de benéficas o culturales, de previsión social, docentes o de fines científicos, de carácter particular. Pero el art. 35.2 de la Ley 23/1998 no se refería a dicho apartado, sino al c).

realizaba el art. 33.2, análogamente a como sucede en su párrafo primero—⁵⁷³, especificando, simplemente, que dicha exención les resultaba aplicable cuando realizasen las «actividades» que mencionaba el citado art. 45.I.A).c) «*en el marco de la cooperación al desarrollo*». Precisión que también cabe negar que supusiera realmente innovación alguna⁵⁷⁴.

En efecto, aunque, en rigor, dicho art. 45.I.A).c) no se refería a «actividades»⁵⁷⁵, sino más bien al tipo de «fines» a que debían dedicarse dichas asociaciones para estar exentas, lo que, dado el carácter «subjetivo» que se predicaba de la misma, podía dar pie a interpretar que antes de la Ley 23/1998 dicha exención sólo afectaba a las que hoy llamaríamos «*entidades del Tercer Sector de Acción Social*» (TSAS), siempre que tuvieran la forma jurídica de asociación y estuvieran declaradas de utilidad pública, *pero no a las ONGDs aunque tuviesen la misma forma y condición*, considero, sin embargo, que no hay méritos en el precepto para establecer tal distinción.

Adviértase que si bien es cierto que los fines que consignaba el citado artículo del TRITPyAJD eran fines «sociales», no es menos cierto que el componente «internacional» que caracteriza la cooperación para el desarrollo no excluye su carácter social: las referencias a la «mejora en el nivel de vida de las poblaciones beneficiarias, en general, y de sus capas más necesitadas, en particular»⁵⁷⁶; el objetivo de luchar contra la pobreza en todas sus manifestaciones, orientándose prioritariamente a sectores como los servicios sociales básicos⁵⁷⁷, velando por la accesibilidad universal de las personas con discapacidad⁵⁷⁸ o la defensa de los grupos de población más vulnerables (con expresa mención, entre otros, a los menores y a la infancia)⁵⁷⁹, evidencian

⁵⁷³ Lo que, en suma, parece contradecir la idea de que la Ley 23/1998 pretendía asimilar el tratamiento fiscal de las ONGDs constituidas como asociación e inscritas en el Registro de la AECID (o en su correspondiente homólogo autonómico), al de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, aunque aquéllas no contasen con dicha declaración.

⁵⁷⁴ A lo más, siguiendo esta línea discursiva, cabría reputarla como una aclaración más bien didáctica o, si se prefiere, *ad cautelam*, frente a posibles interpretaciones restrictivas que pretendieran despojar a las ONGDs de dicho beneficio, pese a entrar en el ámbito de la exención.

⁵⁷⁵ El citado artículo 45 TRITPyAJD disponía literalmente: «1. A) Gozarán de exención subjetiva: [...] c) Las asociaciones declaradas de utilidad pública *dedicadas a la protección, asistencia o integración social de la infancia, de la juventud, de la tercera edad, de personas con minusvalías físicas o psíquicas, marginadas, alcohólicas, toxicómanas o con enfermedades en fase terminal* con los requisitos establecidos en el apartado b) anterior»; requisitos que se referían la gratuidad de los cargos y a la rendición de cuentas y, en el aspecto formal, a su sujeción al procedimiento reglamentario de concesión, que se regularía en el art. 89 del Reglamento del ITPyAJD, aprobado por el RD 828/1995, de 29 de mayo.

⁵⁷⁶ Art. 3 de la Ley 23/1998.

⁵⁷⁷ Art. 7.a) de la Ley 23/1998.

⁵⁷⁸ Art. 7.c) de la Ley 23/1998.

⁵⁷⁹ *Ibidem*.

claramente sus afinidades y coincidencias⁵⁸⁰. En otras palabras, en mi sentir, la alusión al desempeño de las actividades descritas en dicho artículo «*en el marco de la cooperación al desarrollo*» no añadía nada nuevo al presupuesto de hecho exento, pues el mismo no imponía ningún concreto «marco de referencia».

En todo caso, la situación cuando variaría, verdaderamente, es con la Ley 49/2002. Su DA 3ª modificaría dicho art. 45.1.A), de manera que la exención se reconocería a favor de las *entidades sin fin de lucro acogidas a su régimen* y sin referencia a unas concretas actividades, a marco alguno, ni a ninguna otra condición más que la de tratarse de entidades sin fin lucro que hubieran optado por dicho régimen. Por consiguiente, alcanzaría tanto a las ONGDs que fueran asociaciones declaradas de utilidad pública como a las que fuesen fundaciones y, dentro de éstas, no sólo a aquellas susceptibles de ser clasificadas como benéficas, culturales, etc., sino a todas sin distinción de clase, en cuanto todas han de perseguir fines de interés general y el Legislador no discriminaría entre unos u otros. En definitiva, a raíz de la Ley 49/2002, el precepto ha variado sustancialmente tanto su ámbito subjetivo como material. Todo lo cual pone de manifiesto no ya la ausencia en la Ley 23/1998 de una voluntad clara de alterar el estatus jurídico fiscal preexistente en lo que concernía al ITPyAJD, sino, además, que su dicción ha sido superada por la posterior Ley 49/2002, de manera que, aun en el supuesto de que hubiéramos de considerar que el apartado 2 del art. 35 de la Ley 23/1998 conserva alguna suerte de vigencia, es a la Ley 49/2002 a la que, evidentemente, habrá de estarse tanto para determinar quienes ostentan la condición de entidades sin fin de lucro, como para dilucidar si la inscripción a que alude de forma general, no el apartado 2 de dicho 35, sino el art. 33.2, resulta aún de algún modo exigible. Cuestión sobre la que, a fin de evitar reiteraciones, me remito a lo que luego se dirá respecto del apartado 1 del repetido artículo 35, en cuanto que, a propósito del mismo, se analizarán las exigencias de la Ley 49/2002 a este respecto.

En cuanto al IVA, también sería objeto de atención por la Ley 23/1998, aunque con resultado no muy distinto. El art. 35.3 otorgaría la consideración de «*actividades de asistencia social*», a efectos de disfrute de la exención del art. 20, Uno, 8º, de la LIVA⁵⁸¹, a las actividades de cooperación para el desarrollo

⁵⁸⁰ Otra cosa es que los fines concretamente enunciados en el art. 45.1.A).c) no alcancen a todos los que eventualmente pueden caer bajo el rótulo de cooperación para el desarrollo. Piénsese, por ejemplo, en la protección y mejora de la calidad del medio ambiente, contemplado entre las prioridades sectoriales de la cooperación internacional (art. 7 de la Ley 23/1998), que, claramente, rebasa el perímetro de la exención. Ahora bien, como se ha indicado en el texto, el artículo 35.2 de la Ley 23/1998, en una línea claramente continuista tanto en el aspecto subjetivo como en el material, no amplía su ámbito, sino que subraya que ésta resulta aplicable sólo en relación a las actividades enunciadas en la letra c) del art. 45.1.A).

⁵⁸¹ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE núm. 312, de 29 de diciembre (LIVA).

que menciona en su art. 9⁵⁸². Pero, en rigor, este art. 35.3 (al margen de que se refiere sólo a las actividades y no a que se las considerase «entidades de carácter social»⁵⁸³, como hubiera sido más lógico si hubiera querido supeditarse el beneficio a la inscripción), resulta también superfluo en este particular desde el momento en que su DA 2ª ya procedía a modificar dicho art. 20, Uno, 8º, al objeto de incorporar una nueva letra a la relación de servicios de asistencia social exentos de dicho impuesto: «l) *Cooperación para el desarrollo*», sin que, a mi juicio, se superponga la exigencia de estar inscritas en el Registro de ONGDs para que sus actividades alcancen dicha consideración o para que puedan ser calificadas como «entidades de carácter social»; calificación a la que, como dije, ni siquiera se refiere.

Por lo que respecta al IS, el art. 35.5 disponía que para aquellas ONGDs que no cumplan los requisitos del capítulo I del título II de la Ley 30/1994 el régimen tributario aplicable a las mismas sería el del capítulo XV de la Ley 43/1995; esto es, el de las *entidades parcialmente exentas* del IS, ahora regulado en el capítulo XIV del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁵⁸⁴; conclusión que se sigue alcanzando con la Ley 49/2002, pero que, en todo caso, no es ni era resultado del mandato de este art. 35 de la Ley 23/1998, sino, en aquel entonces, del art. 133 de la citada Ley 43/1995 y, hoy, de los arts. 9.3.a) y 109 de la Ley 27/2014. En definitiva, también en este punto el precepto parece completamente superfluo, y el mandato a que ha de atenderse es al de la Ley 27/2014, sin que resulte de recibo que la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas dependa de que así lo hubiera dispuesto dieciséis años

⁵⁸² En puridad, el citado artículo 9 de la Ley 23/1998 se limita a enumerar una serie de instrumentos de la política española de cooperación internacional al desarrollo, que posteriormente desarrolla en los sucesivos artículos que componen el capítulo II de la Ley. Por consiguiente, ha de estarse más bien a los respectivos preceptos en que dichos instrumentos se describen, señalando su ámbito y manifestación. Los instrumentos a que se refiere dicho art. 9 son: a) La «*cooperación técnica*», que se define en el artículo 10 como «cualquier modalidad de asistencia dirigida a la formación de recursos humanos del país receptor, mejorando sus niveles de instrucción, adiestramiento, cualificación y capacidades técnicas y productivas en los ámbitos institucional, administrativo, económico, sanitario, social, cultural, educativo, científico y técnico»; b) La «*cooperación económica y financiera*», que se expresa, según se establece en su art. 11, a través de aportaciones destinadas a proyectos de inversión para el aumento del capital físico de los países beneficiarios y a proyectos de ayuda a los sectores económicos, así como a través de contribuciones oficiales a organismos internacionales, acuerdos financieros de alivio o condonación de deuda y otros préstamos o ayudas; c) La «*Ayuda humanitaria*», que, según su art. 12, comprende tanto la alimentaria como la de emergencia, incluyendo operaciones de mantenimiento de la paz; y d) la «*educación para el desarrollo y sensibilización social*», que incluye diversas acciones (campañas de divulgación, servicios de información, programas informativos, etc), orientadas, conforme señala el art. 13, a promover la percepción de la sociedad hacia los problemas que afectan a los países en desarrollo y que estimulen la solidaridad y cooperación activas con los mismos.

⁵⁸³ Vid. el art. 20. Tres de la LIVA y art. 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el RD 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE núm. 314, de 31 de diciembre).

⁵⁸⁴ BOE núm. 288, de 28/11/2014.

atrás el art. 35.5 de la Ley 23/1998 y no la posterior y específica Ley del Impuesto sobre Sociedades. Como tampoco, por igual motivo, que su aplicación haya de entenderse condicionada a que estuvieran inscritas en el Registro de la AECID (o en los autonómicos), de manera que, en otro caso, hubieran de aplicar el *régimen general* del IS⁵⁸⁵.

Por su parte, ya en el ámbito del mecenazgo, el apartado 4 del artículo 35 se limitaría a expresar, en términos aparentemente tautológicos⁵⁸⁶, que las aportaciones realizadas a las ONGDs «*incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994*» —las cuales, por consiguiente, tendrían, en principio, el carácter de *entidades sin fin de lucro*—, darían derecho a disfrutar de los

⁵⁸⁵ Es oportuno apostillar que el art. 35.5 de la Ley 23/1998 traía causa de la enmienda núm. 347 del Grupo Parlamentario CiU en el Congreso, dirigida a añadir un nuevo apartado 5 al entonces artículo 31 del Proyecto de Ley de Cooperación Internacional para el Desarrollo con el propósito —según se alegaba en la Justificación de la enmienda— de que «[a]l igual que ocurre con las Fundaciones y Asociaciones declaradas de utilidad pública y sin ánimo de lucro, las ONG de desarrollo que no cumplan con los requisitos previstos en la Ley 30/1994 [tributen] por el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas que prevé el Impuesto sobre Sociedades» (vid., BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-1, de 16 de septiembre de 1997, pág. 9, artículo 31, en lo que se refiere al Proyecto de Ley, y BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-7, de 17 de noviembre de 1997, pág. 142, respecto de la enmienda núm. 347). Pues bien, según resulta del informe de la Ponencia, la citada enmienda del Grupo catalán sería aceptada (junto a las núms. 345 y 346, formuladas también por dicho Grupo sobre este mismo artículo) y su texto pasaría al Dictamen de la Comisión de Asuntos Exteriores y luego a la Ley, aunque con una sutil, pero importante diferencia: en la citada enmienda la aplicación del régimen especial de las entidades parcialmente exentas del IS se predicaba de las «*inscritas en cualquiera de los registros a que se refiere el artículo 29 de la presente Ley*» —artículo 33 en el texto legal aprobado—, «cuando no cumplieran los requisitos exigidos en el Capítulo I del Título II de la Ley 30/1994». Sin embargo, tanto en el texto del Dictamen como en la Ley *el inciso en cursiva no figura* (vid. el Informe de la Ponencia y el Dictamen de la Comisión en BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-10, de 30 de marzo de 1998, págs. 175-176, y núm. 81-12, de 22 de abril de 1998, pág. 205, respectivamente). Omisión que no dejaba de plantear la duda de si con ello la aplicación de dicho régimen fiscal especial ya no dependería de que se encontraran inscritas en dichos Registros (de manera que también a las no inscritas en aquéllos les resultaría aplicable cuando no pudieran disfrutar del régimen de las entidades sin fin de lucro) o si, contrariamente, había de interpretarse que seguían sin poder aplicar el de las entidades parcialmente exentas habida cuenta de que, aunque la referencia al deber de estar inscritas ya no luciese en el apartado 5, la dicción literal del art. 33.2 de la Ley (art. 29.2 del Proyecto), continuaba estableciendo que «dicha inscripción será también necesaria para que las organizaciones no gubernamentales de desarrollo puedan acceder a los incentivos fiscales a que se refiere el artículo 35» (art. 31 del Proyecto), entre los que se encontraría la aplicación del «régimen especial de las entidades parcialmente exentas» frente al «régimen general» que correspondería en otro caso. Incertidumbre que cabría despejar —al margen de por lo señalado en el texto en punto a que el supuesto ha de entenderse regido por la Ley 27/2014, que es posterior y específica— en el sentido de que la exigencia del último inciso del repetido art. 33.2 (de considerarse éste vigente, lo que cabe cuestionar), sólo vale, en verdad, para los incentivos fiscales del régimen especial de las entidades sin fin de lucro, esto es, *que la remisión ha de entenderse realizada exclusivamente al apartado primero del art. 35*; hipótesis que podría ser aceptable teniendo en cuenta que es el único que repite la necesidad de que estén «inscritas en los Registros a que se refiere el artículo 33». En todo caso, las consideraciones que luego se harán respecto del art. 35.1 valen para el resto de apartados, incluido éste.

⁵⁸⁶ Enseguida explicaré por qué digo «aparentemente».

incentivos previstos en dicha Ley para las aportaciones efectuadas a... *las entidades sin fin de lucro*, que así es como se rubricaba el capítulo II de su Título II a que remitía dicho art. 35.4: «Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a *entidades sin fines lucrativos*». Por consiguiente, bajo esta perspectiva, no se estaba creando ningún incentivo que anteriormente no existiera⁵⁸⁷.

⁵⁸⁷ No obstante, es necesario aclarar que ésta es solo una de las interpretaciones posibles y que lo que *a priori* parece una obviedad encuentra distintas explicaciones que contradicen el carácter aparentemente «tautológico» de dicho apartado e incluso la propia conclusión que se alcanza al entenderlo de esa forma.

La primera de dichas explicaciones pasaría por señalar que dicha redacción fue consecuencia de que inicialmente el Proyecto de Ley se refería sólo a los arts. 59 a 65 de la Ley 30/1994. La enmienda del Grupo Parlamentario Catalán CiU núm. 346 se dirigiría, justamente, a instar la modificación de dicho precepto —que en el Proyecto era el art. 31.4— para que la referencia incluyera también los artículos del 66 a 68, relativos a la justificación de los donativos (art. 66), a las actividades y programas prioritarios de mecenazgo (art. 67) y a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 67), todos ellos comprendidos también en la misma sede. De ahí que se instase a que la remisión del apartado se hiciera a todo el Capítulo II del Título II de la Ley 30/1994 (es decir, a los art. 59 a 68) con el objeto, según se justificaba en la enmienda, de «*Equiparar plenamente los incentivos previstos en el presente Proyecto de Ley para las aportaciones efectuadas por personas físicas y jurídicas a Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo a los que la Ley 30/1994 contempla para las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública*». Aceptada la enmienda, el art. 31.4 del texto del Dictamen emitido por la Comisión de Asuntos Exteriores sobre el Proyecto de Ley recogería ya dicha redacción, que pasaría al art. 35.4 de la Ley 23/1998. Vid., BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-1, de 16 de septiembre de 1997, pág. 9, artículo 31, en lo que se refiere al Proyecto de Ley; núm. 81-7, de 17 de noviembre de 1997, pág. 142, respecto de la enmienda 346 del Grupo Parlamentario Catalán CiU; y núm. 81-12, de 22 de abril de 1998, pág. 205, artículo 31, en lo referente al Dictamen de la Comisión de Asuntos Exteriores.

Pero lo que ahora nos interesa volver a poner de relieve, más allá del concreto origen de dicha redacción, es que con ella se evidenciaría que tanto en el Proyecto de Ley como durante la tramitación parlamentaria latía intensamente la idea de que las ONGDs eran una *categoría diferente de las ESFL* y que por ello era preciso «*equipararlas*». Nótese que si ya «son» entidades sin fin de lucro, no tiene sentido dicha «equiparación» y hasta la propia existencia del artículo 35.4 resulta innecesaria —a lo sumo, tendría un carácter didáctico— como ya se sugirió en el texto. Todo lo cual enlaza con la segunda de las interpretaciones a que antes aludía.

En efecto, la segunda de las interpretaciones partiría de considerar que la criticada «tautología», en rigor, solo sería tal si se admite apriorísticamente —*rectius*: si se estima erróneamente— que el inciso «*incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994*» está limitando su campo a las que ostenten el carácter de entidades sin fin de lucro. Pero debe considerarse que eso no es así y que entidades distintas de las «entidades sin fin de lucro» —a saber, que entidades diferentes a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, con las que, en principio, se agota dicha categoría tributaria si atendemos a su art. 41— pueden, sin embargo, quedar *incluidas en el ámbito de aplicación de dicha Ley sin ostentar propiamente dicha condición*: sería el caso de algunas de las entidades que se mencionan en las disposiciones adicionales, particularmente, en la *disposición adicional sexta* que, precisamente, establecía que el régimen previsto en los artículos 59 a 68, ambos inclusive, sería aplicable a los donativos efectuados y a los convenios de colaboración celebrados con las entidades que se citaban en la misma (Cruz Roja, ONCE, Confesiones Religiosas, Instituto de España, Reales Academias...), las cuales en la filosofía de la Ley 30/1994 *no son propiamente entidades sin fin de lucro, sino entidades «asimiladas» a las que*

En el mismo sentido, aunque ya fuera del precepto que venimos examinando, cabría traer a colación el art. 36 de la misma Ley, en cuanto prevenía la posibilidad de que las Leyes anuales de Presupuestos incluyeran determinadas actividades o programas realizados en el marco de la cooperación para el desarrollo entre las actividades y programas prioritarios de mecenazgo, a los efectos de la aplicación de los incentivos fiscales incrementados a que se refería el art. 67 de la Ley 30/1994; previsión ésta que resultaba también perfectamente innecesaria, sin otro objeto que el de celebrar como nuevo el potencial incremento de unos incentivos que, en puridad, ya tenían abierta desde atrás dicha posibilidad, dado que, conforme a dicho art. 67, las actividades y programas prioritarios de mecenazgo habían de llevarse a cabo «en el ámbito de los fines citados en el artículo 42.1, a)» de la Ley 30/1994, entre los que ya se encontraban los de «cooperación para el desarrollo».

Finalmente, el último apartado del reiterado art. 35, el apdo. 6, tampoco representaba cambio alguno, ya que se limitaba a disponer que «La presente regulación de incentivos fiscales se entiende sin perjuicio de la que puedan establecer otras Administraciones públicas en virtud de la normativa vigente y sus competencias en la materia»; precepto cuyo carácter meramente clarificador o, si se prefiere, de simple salvaguarda, no precisa mayor comentario⁵⁸⁸.

En definitiva, esta primera lectura del art. 35 nos llevaría a concluir que, con la salvedad de su primer apartado, a que enseguida me referiré, los restantes se habrían limitado a poner en valor la existencia de los incentivos fiscales que rememoran, confirmando la normativa tributaria entonces aplicable a estas entidades, sin que resulte concluyente para su disfrute —a pesar de la contundencia de su letra— la obligatoriedad de la inscripción en el Registro de ONGDs a que se refiere el art. 33.2 como «condición indispensable», la cual, al margen de la ayuda oficial al desarrollo, habría que entenderse referida más

se aplica su régimen, y a las que, merced a este art. 35.5, en conexión con el apartado 1 de dicho mismo precepto, se sumarían las ONGDs, lo que añadiría un nuevo argumento en la polémica sobre la necesidad o no de la declaración de utilidad pública en el caso de las ONGDs constituidas como asociaciones.

⁵⁸⁸ Recordaré solamente, a efectos puramente ilustrativos, que inicialmente este precepto no figuraba en el Proyecto de Ley remitido por el Gobierno, sino que fue fruto de la enmienda de adición presentada por el Grupo Parlamentario Vasco (EAJ-PNV), bajo el núm. 71, con el propósito de hacer valer las competencias tributarias y fiscales de los Órganos Forales de los Territorios Históricos, con el siguiente tenor: «La presente regulación de incentivos fiscales se entiende sin perjuicio de la que puedan establecer los Órganos Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra en virtud de sus competencias en la materia». Dicha enmienda sería aceptada en el Informe de la Ponencia, pasando a convertirse en el apartado 6 de dicho artículo 35, pero con el tenor más general que se reproduce en el texto. Vid., BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-1, de 16 de septiembre de 1997, pág. 9, artículo 31, en lo que se refiere al Proyecto de Ley; BOCG, VI Legislatura, serie A, núms. 81-7, de 17 de noviembre de 1997, pág. 73, respecto de la enmienda núm. 71 del Grupo Parlamentario Vasco; y BOCG, VI Legislatura, serie A, núms. 81-10, de 30 de marzo de 1998, págs. 175-176, en cuanto al Informe de la Ponencia).

bien al apartado 1 del art. 35, que asigna el régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos *sólo a las ONGDs «inscritas en los Registros»* a que se refiere su artículo 33, si es que uno y otro preceptos pueden considerarse vigentes tras la Ley 49/2002.

En efecto, como he venido señalando, la exigencia de inscripción en el/los Registros de ONGDs se presta a diversas interpretaciones que irían: desde la consideración de que, tras la Ley 49/2002, ni uno ni otro artículos pueden estimarse vigentes y que, por tanto, tal inscripción no sólo es voluntaria —que ya lo era, en todo caso, conforme a la propia Ley 23/1998⁵⁸⁹—, sino que tampoco condiciona ya el disfrute de los incentivos que menciona en su art. 35, hasta llegar, en el otro extremo, a su entendimiento en términos rigurosos e imperativos, en consonancia no sólo con su letra, sino con las propias manifestaciones del Legislador de la Ley 23/1998, que, según esta otra lectura, sí habría ido más lejos de la «visibilización» de los beneficios fiscales con que ya contaban o de su mera recopilación con una finalidad puramente aclaratoria o didáctica, requiriendo su cumplimiento por *todas* las ONGDs, sin excepción, en tanto que «condición indispensable» para el disfrute de los repetidos incentivos, pasando, en fin, en un postrero esfuerzo hermenéutico, por estimar que la intención del art. 33.2 no habría sido la de privar de los mismos a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que, gozando ya de ellos, no se inscribieran en el Registro/s de ONGDs, sino que, antes al contrario, obedecería al propósito de posibilitar que, mediante su inscripción en el mismo/s, pudieran disfrutar también de dichos incentivos fiscales aquellas otras ONGDs que no ostentaran aquella naturaleza o condición, lo que, en suma, restringe el alcance de dicho requisito.

Pues bien, la primera apreciación que cabe formular en relación a esa diversidad es que del examen de los documentos y debates parlamentarios de la Ley 23/1998 se observa que, tal vez como consecuencia de haber tenido que definir lo que había de entenderse por ONGD, sus autores estimaron que con ello habían «construido» jurídicamente una «nueva» categoría de entidades, para las que, en tanto que nuevas, era necesario decidir —su Exposición de Motivos hablaba de «establecer»— el régimen fiscal que habría de aplicárseles (lo que hicieron atribuyéndoles el de las entidades sin fin de lucro de la Ley 30/1994), dado que, de otro modo —debieron pensar—, hubieran quedado fuera de los beneficios fiscales que correspondían a éstas⁵⁹⁰. Recuérdese en

⁵⁸⁹ Vid., el art. 33.1 de la Ley 23/1998: «podrán inscribirse».

⁵⁹⁰ Lo que resulta desconcertante es que, posteriormente, a propósito del primer Reglamento del Registro de ONGDs, el Consejo de Estado tampoco estuviese muy atinado sobre este particular, llegando a considerar que, por mor del art. 35 de la Ley 23/1998, el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro sólo correspondía a las ONGDs que estuvieran constituidas como *fundaciones* (¿!), sin perjuicio de que las constituidas como asociaciones pudieran obtener ayudas y subvenciones —*que no disfrutar del referido régimen fiscal*— al amparo del art. 34 de la misma Ley:

«El artículo 6 —diría el Consejo de Estado en su dictamen sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprobaría el Reglamento del Registro de ONGDs de 1999—, parece partir de la idea de que las ONGD que accedan al Registro regulado son "fundaciones". Así

este sentido que el concepto de ONGDs es más amplio, abarca más entidades que las que caben en el de «entidad sin fin de lucro» (constreñido, en el momento de aprobarse la Ley 23/1998, a las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública), por lo que evidentemente no todas habrían quedado cubiertas, lo que respaldaría la necesidad de «establecer» el régimen fiscal que había de aplicárseles⁵⁹¹.

Abona la misma idea el hecho de que el art. 35.1 de la Ley 23/1998 no diga que las ONGDs inscritas en los Registros a que se refiere en su artículo 33 *tendrían la consideración de entidades sin fines lucrativos*, sino que *les resultará aplicable el régimen tributario* de las entidades sin fines lucrativos regulado en la Ley 30/1994, lo que no es exactamente lo mismo: no se las identifica ni se las reduce a ser una simple variante o modalidad de entidad sin de lucro (a diferencia, por cierto, de lo que cabría predicar tras la Ley 49/2002), sino que, manteniendo su identidad como «nueva» categoría en mérito de su

podría deducirse de los párrafos e), g) y, sobre todo, h) del apartado 2. Sin embargo, el artículo 32 de la Ley 23/1998 formula un concepto amplio de las ONGD pues dice que, a sus efectos, "se consideran organizaciones no gubernamentales de desarrollo aquellas entidades de Derecho privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo". *El artículo 35 de la misma Ley distingue, incluso, en cuanto al régimen tributario aplicable a las ONGD, el de aquellas que revistan la forma jurídica prevista en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (apartado 1), y el de aquellas que no cumplan los requisitos exigidos en tal regulación (apartado 5). Y, aunque el tratamiento fiscal privilegiado se refiera exclusivamente a las primeras (esto es, a las fundaciones) [¿!] a tenor del artículo 35.1, nada impide que puedan obtener ayudas y subvenciones públicas aquellas ONGD que no estén constituidas como fundaciones (artículo 34)*, por lo que, siendo en todo caso condición para poder percibir éstas la inscripción en el Registro adscrito a la AECI, el artículo 6 de su Reglamento no ha de ser restrictivo en su redacción, debiendo en consecuencia referirse genéricamente a las ONGD, sin sugerir que se consideran en particular o como tipo las constituidas bajo la forma jurídica de "fundaciones". [Dictamen del Consejo de Estado de 6 de mayo de 1999, sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Organizaciones no gubernamentales para el desarrollo, núm. de expediente 992/1999 (Asuntos Exteriores y de Cooperación), apdo. V, observaciones al artículo 6, última página. La cursiva y destacados son míos].

Sinceramente, no acierto a encontrar explicación de por qué el Alto órgano consultivo obvió a las asociaciones de utilidad pública, porque aunque la rúbrica de la Ley 30/1994 mencione sólo a las fundaciones, la remisión del art. 35.1 de la Ley 23/1998, como ya expliqué, lo es no a su Título I (fundaciones), sino al Título II (Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general), concretamente a su capítulo I (Régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos), cuyo primer artículo (el art. 41: Definición de entidades sin fines lucrativos a efectos del presente Título) preceptúa claramente que por tales se ha de entender tanto las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente como las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en ese Título.

⁵⁹¹ No obstante, a este respecto cabría replicar que el propio Legislador abandona enseguida dicho concepto a efectos fiscales y opta por atribuir *analíticamente* los beneficios del régimen de las entidades sin fin de lucro no a todas las ONGDs, ni siquiera a todas las inscritas en el Registro de la AECID, sino sólo a las que tuvieran la misma forma jurídica y cumplieran los mismos requisitos que las protagonistas de dicho régimen, de manera que se trataría de las mismas entidades, solo que contempladas desde distinta perspectiva: en la Ley 30/1994 poniendo el foco en la forma y los fines y en la Ley 23/1998 remarcando la especificidad de los fines y la forma, pero, en definitiva, las mismas. Más tarde abundaremos en esta crítica.

particular idiosincrasia (la especificidad de sus fines, el contexto en que se produce su actividad, los destinatarios a quienes se dirigen, el ideario en que se inspiran...⁵⁹²) se les atribuye el régimen previsto para «otras» entidades — las ESFL— con las que guardarían una evidente proximidad, incluso una parcial coincidencia, pero con las que no se quiere que se confundan, lo que en términos jurídicos significaría tanto como que dicho art. 35.1 quiso sustraerlas del ámbito de la Ley 30/1994, sin perjuicio de que luego se remitiera a ella.

En este sentido, adviértase que las dos últimas interpretaciones a que me he referido anteriormente compartirían la conclusión de que bajo el primer apartado del repetido artículo 35, e incluso en el inciso segundo del art. 33.2, late el designio de equiparar las ONGDs «inscritas» en el Registro de la AECID (o en su correspondiente autonómico) a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, *aunque aquéllas carezcan de tal declaración*, en la medida —cabría argumentar— en que su inscripción en el Registro de ONGDs implica un juicio positivo de la Administración acerca de que —a diferencia de otras asociaciones de *interés particular*— los fines perseguidos por éstas se encuentran relacionados con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo: son de *interés general*.

De lo anterior se desprendería, pues, que la inscripción en dicho Registro vendría ser el equivalente a la declaración de utilidad pública⁵⁹³; conclusión que se enfrentaría seguidamente al problema de si, a pesar de la letra del art. 35 y del segundo inciso del art. 33.2, que no hacen distinción alguna, la necesidad de inscripción en dicho Registro como requisito para el disfrute del régimen de las entidades sin fin de lucro había de considerarse referida exclusivamente a las ONGDs no declaradas de utilidad pública, por cuanto que, respecto de las fundaciones y de las asociaciones que sí ostentan dicha calificación, aquel juicio sobre la naturaleza de sus fines ya aparece

⁵⁹² Recordemos que la definición de ONGD que ofrece el art. 32.1 de la Ley 23/1998 se refiere a las que tengan entre sus fines o como objeto expreso la realización de actividades «relacionadas con los *principios y objetivos*» de la cooperación internacional para el desarrollo, que, tal cual son expuestos en dicha Ley, más allá de unos fines, incorporan una *forma de entender la solidaridad con los países menos avanzados*. Vid., especialmente, los arts. 2 y 3 de la Ley 23/1998, ya reproducidos anteriormente.

⁵⁹³ Al margen de que ello pueda encontrar apoyo en el criterio sostenido por la propia Administración Tributaria (como luego veremos en el siguiente apartado al abordar la polémica sobre la necesidad de dicha declaración), respaldaría también tal pretensión el hecho de que el mismo proyecto de Reglamento del Registro de ONGDs de 2015 contemplara una serie de requisitos para la inscripción y mantenimiento de su efectividad que se aproximaban a los exigidos para la declaración de utilidad pública (aunque finalmente no todos prosperaran), así como la propia justificación esgrimida en su Exposición de Motivos ungiendo a dicho Registro como garante de la aplicación en su ámbito del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro (¡!). A lo que cabría añadir —aunque esto no es más que una mera conjetura— la existencia de una probable concesión al sector más crítico de las ONGDs, que se habría traducido en procurar cierto alejamiento del Ministerio de Hacienda (cuyo informe, recuérdese, es preceptivo y vinculante en el procedimiento de declaración de utilidad pública) a favor de un mayor protagonismo del Ministerio de Asuntos Exteriores en la calificación de sus fines y, en particular, de la AECID, en cuanto encargada de dicho Registro, teóricamente más sensibilizada en la cooperación internacional al desarrollo.

implícito en su inscripción en el Registro de fundaciones y en la declaración de su utilidad pública. Problema que nuevamente encuentra soluciones opuestas. Todo ello, sin olvidar su contraste con la Ley 49/2002, en cuya letra pretende encontrar sustento la primera de las exégesis anteriormente enunciadas.

5. RECAPITULANDO

En definitiva, a partir de lo expuesto, cabe realizar tres interpretaciones bien diferentes acerca de la indispensabilidad de la inscripción en el Registro de ONGDs como requisito para poder acceder al régimen tributario especial de las ESFL.

5.1 Hipótesis 1: La irrelevancia en el régimen de la Ley 49/2002 de la ausencia de inscripción en el/los Registro/s de ONGDs

La primera de dichas interpretaciones consideraría que, a pesar de la letra y de las pretensiones del vigente Reglamento, la inscripción en el Registro de ONGDs en la actualidad no tiene —si es que llegó a tener— otros efectos distintos que los de proporcionar publicidad formal a las entidades dedicadas a la cooperación al desarrollo y, acaso, permitirles el acceso a las referidas ayudas y subvenciones, pero sin que su falta de inscripción en el mismo les prive de los beneficios fiscales que puedan corresponderles en cuanto entidades sin fin de lucro; o, dicho en otros términos, que, a diferencia de lo que, tal vez, cupiese interpretar bajo la vigencia de Ley 30/1994⁵⁹⁴, **hoy no se les «impone»** —aunque nada se oponga y pueda resultarles ventajosa— **una doble (e incluso triple) matriculación** (a saber, en el Registro que les corresponda conforme a su naturaleza, en el Registro autonómico de ONGDs en el que puedan tener su sede y en el Registro de ONGDs de la AECID) para poder acceder a los beneficios del régimen de la Ley 49/2002⁵⁹⁵; duplicidad que sólo bajo el criterio de la voluntariedad cabe razonablemente mantener. Y, a ese respecto, se hace difícil considerar que es verdaderamente «voluntario» un sistema que penaliza la no inscripción en dichos registros de ONGDs con la privación de beneficios fiscales en los tributos autonómicos y/o estatales e incluso con la pérdida de financiación derivada de la desincentivación de los donantes y mecenaz como consecuencia del no reconocimiento del estatus

⁵⁹⁴ Me refiero a partir del momento en que se aprobó la Ley 23/1998, en la medida en que el tenor literal de sus arts. 33.2 y 35.1 parecía condicionar para las ONGDs el disfrute de los beneficios recogidos en la Ley 30/1994 a que se encontrasen inscritas en el Registro de ONGDs.

⁵⁹⁵ Esa duplicidad (o triplicidad) se confirma, por citar un ejemplo, en el art. 2 del ya mencionado Decreto núm. 39/2009, de 6 marzo, por el que se regula el Registro Agentes de la Cooperación Internacional al Desarrollo de la Comunitat Valenciana, en cuyo apartado tercero dispone que «La inscripción en este registro es sin perjuicio de la inscripción en el Registro de Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo, adscrito a la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo y regulado por el Real Decreto 993/1999, de 11 de junio» (sustituido hoy por el Real Decreto 193/2015, como ya vimos), la cual, a su vez, se produce sin perjuicio de la inscripción en el registro que proceda conforme a su naturaleza jurídica [art. 7.d) del Reglamento del Registro de la AECID de 2015].

fiscal de ESFL y, por ende, de su condición de «entidad beneficiaria del mecenazgo», a pesar de que la inscripción en el Registro de Fundaciones o en el de Asociaciones como asociaciones de utilidad pública conlleva un expreso pronunciamiento de la Administración no sólo de que carecen de fin de lucro —lo que es común a todas ellas—, sino acerca de cuáles son sus fines y que éstos son de interés general, que es la diferencia esencial que permite un trato fiscalmente dispar.

Así pues, conforme a esta primera exégesis, la Ley 49/2002 habría derogado el último inciso del art. 33.2. y el art. 35.1 de la Ley 23/1998⁵⁹⁶, en cuanto imponían la carga de matricularse en el Registro de ONGDs —además de inscribirse en el que proceda conforme a su naturaleza— como requisito para acceder al régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro. En su lugar, la Ley 49/2002 sólo les exige su inscripción en «el registro correspondiente» (ya sea el estatal o el autonómico, pero en singular)⁵⁹⁷; el cual, en ausencia de aclaraciones por la propia Ley, parece lógico considerar que sería aquel que permita verificar o constituya un paso previo de la constatación de que se trata de entidades que carecen de fin de lucro y persiguen fines de interés general, facilitando el control y vigilancia de la Administración, por lo que, en principio, tal registro, por sus propias características, no podría ser otro que el que proceda de acuerdo con su naturaleza jurídica⁵⁹⁸. En este sentido, su matriculación en el Registro de ONGDs —en los «registros», en plural, porque, insisto, han de tenerse en cuenta también los autonómicos—, más que una obligación, constituiría un derecho de las ONGDs, sin perjuicio de que dicha inscripción siga siendo necesaria, pero fundamentalmente a los fines de obtener ayudas y subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo (AOD), que, conforme a esta interpretación, sería lo (único) que subsistiese del art. 33.2 de la Ley 23/1998⁵⁹⁹, si es que dicho precepto, incluso desde antes, no hubiera de ser objeto de una interpretación correctiva, como más adelante se razona.

⁵⁹⁶ Sin que quepa invocar la DA 17ª de la Ley 49/2002 como argumento en pro de su vigencia, ya que ello sólo cabría en lo que no se opongan a lo establecido a la Ley 49/2002; oposición que, sin embargo, se produce en lo que a este extremo se refiere.

⁵⁹⁷ Art. 3.7º Ley 49/2002.

⁵⁹⁸ No obstante, como enseguida veremos con más detalle en los siguientes subapartados, para aquellas ONGDs *que no sean ni fundaciones ni asociaciones de utilidad pública* —si se admite que quepan en el art. 2.c) de la Ley 49/2002—, el «registro correspondiente» a que se refiere su art. 3.7 sí cabría entender que es el Registro/s de ONGDs. Otra cosa, como apuntaba, será si dicho tipo de ONGDs caben en la letra del art. 2.c) o, por el contrario, el hecho de no estar declaradas de utilidad pública las inhabilita *de entrada* para poder ser consideradas entidades sin fin de lucro, caso en que, obviamente, ya no habría lugar a interrogarnos acerca de cuál es para ellas el «registro correspondiente», ni si cumplen o no los restantes requisitos, que es justamente el criterio de la hipótesis que ahora estamos viendo.

⁵⁹⁹ A pesar del criterio contrario del art. 10 del Reglamento del Registro de la AECID de 2015, que lo reputa vigente.

En todo caso, en lo que a la situación actual se refiere, adviértase que el legislador de la Ley 49/2002 *pudo haber dicho*, como, elocuentemente, sí dijo, por ejemplo, para las delegaciones de fundaciones extranjeras, que se considerarían entidades sin fines lucrativos: «c) Las ONGDs [***inscritas en los registros***] a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores». ***Pero no lo hizo***. La omisión del inciso resaltado en negrita resulta igualmente reveladora si se contrasta esa ausencia con su expresa contemplación en el art. 35.1 de la Ley 23/1998. Por consiguiente, conforme a esta interpretación, cabría concluir que *todas las ONGDs* —y no sólo las inscritas en ese Registro— podrían gozar de los beneficios de la Ley 49/2002, siempre, claro es, que cumplan los requisitos *formales y materiales* exigidos y se acojan al régimen fiscal establecido en la misma.

A este respecto es importante subrayar que la Ley 23/1998 no subordina la consideración de ONGD a su inscripción en el (los) Registro(s) de ONGDs. El art. 32 dispone que se considerarán ONGDs las que cumplan los requisitos que dicho precepto establece y luego, en su art. 33, dice que éstas «podrán» inscribirse en el Registro de la AECID (o en el autonómico que proceda). Repárese, pues, en que lo que se condiciona a dicha inscripción no es su consideración como ONGD, sino el disfrute de determinadas medidas de fomento. De ahí resultaría, por ejemplo, que una fundación dedicada a la cooperación al desarrollo sea una ONGD, *esté inscrita o no en dicho Registro*. Otra cosa es que, sin esa inscripción, no pueda ser objeto de ayudas o subvenciones computables como AOD, pero nótese que esa falta de inscripción tampoco impediría que pudieran ser beneficiarias de otras ayudas o subvenciones distintas⁶⁰⁰.

⁶⁰⁰ Originariamente, el Proyecto de Ley de Cooperación Internacional para el Desarrollo remitido por el Gobierno (Proyecto de Ley núm. 121/000077) sí establecía la obligatoriedad de la inscripción en dicho Registro (cfr. art. 29.1 del citado Proyecto), aunque no quedaba del todo claro si era un requisito para ser consideradas ONGDs o para disfrutar de las ayudas, subvenciones e incentivos fiscales a que se refería. En todo caso, durante la tramitación parlamentaria se admitieron diversas enmiendas, en particular, la formulada en el Congreso por el Grupo Parlamentario Catalán (enmienda núm. 342), en el sentido de «incorporar el carácter potestativo de la inscripción» en el RONGDs, según literalmente se hacía constar en su justificación. La enmienda núm. 187, formulada por el Grupo Socialista, formalmente rechazada, incluía también ese carácter potestativo, aunque cabría estimar que ello se predicaba más bien en relación al ámbito del Registro estatal, esto es, habida cuenta de la posibilidad de inscribirse en los que pudieran crear las CCAA. No obstante, en la enmienda núm. 188 de dicho mismo Grupo se postulaba que las ONGDs «deberán inscribirse en el mencionado Registro *al objeto de poder participar en las correspondientes convocatorias*»; es decir, no para ser consideradas como ONGDs, sino como requisito para disfrutar de las ayudas y subvenciones de la Administración General del Estado en el campo de cooperación para el desarrollo (vid., BOCG, VI Legislatura, serie A, núms. 81-07, de 17 de noviembre de 1997). Paradójicamente, en la enmienda núm. 115 presentada por dicho mismo partido en el Senado, entre otras modificaciones, proponía que dicho precepto dijera «se inscribirán» —en vez de «podrán inscribirse», como decía el texto aprobado en el Congreso—, a pesar de que dicho precepto ya hacía referencia a que su inscripción en los correspondientes registros de ONGDs era «condición indispensable» para recibir de las Administraciones Públicas, en el ámbito de

En definitiva, podemos resumir en dos los puntos clave de esta interpretación: 1) se pliega sin esfuerzo a la letra del art. 2.c) de la Ley 49/2002, que no exige su inscripción en el Registro de ONGDs, identificando el «registro correspondiente» del art. 7.3 con el que proceda de acuerdo con su naturaleza jurídica, en cuanto que éste permite o es paso previo para verificar que se trata de entidades que carecen de fin de lucro y persiguen fines de interés general, facilitando el control y vigilancia de la Administración, lo que no es el caso del RONGDs, que resulta insuficiente para dicho propósito; y, 2) impide la discriminación entre entidades sin fin de lucro (v.gr., entre ONGDs y ONGs de Acción Social) y la mayor onerosidad de dedicarse a unos fines de interés general que a otros, cuando dicha Ley no distingue, evitando las nocivas consecuencias de una obligatoria duplicidad de inscripciones en diferentes Registros para poder acceder al repetido régimen fiscal; régimen al que, en principio, debieran poder optar desde su inscripción en el de Fundaciones o desde su declaración de utilidad pública, en el caso de las asociaciones, dado que es en ese preciso momento cuando ya se han valorado aspectos basilares como sus fines y actividades.

No obstante, esta interpretación se enfrenta aún a algunos problemas (lamentablemente, ninguna de las que cabe vislumbrar los orilla por entero). El principal, que el Reglamento del Registro de ONGDs de 2015 sostiene la vigencia actual de los arts. 33.2 y 35 de la Ley 23/1998⁶⁰¹, vinculando el disfrute de los beneficios del régimen de las entidades sin fin de lucro a su inscripción en dicho Registro.

5.2 Hipótesis 2: La inscripción en el/los Registro/s de ONGDs como *conditio sine qua non* para el disfrute del régimen fiscal de la Ley 49/2002 sólo para las que sean asociaciones no declaradas de utilidad pública

La exégesis de que ahora me ocuparé sorteja algunos de los obstáculos que se oponen a la anterior, aunque es susceptible también de algunas objeciones. Veamos.

sus respectivas competencias, ayudas o subvenciones computables como Ayuda Oficial al Desarrollo, así como para disfrutar de los beneficios fiscales que mencionaba en su art. 35 (Cfr. BOCG, Senado, VI Legislatura, serie II, núm. 84(c), de 27 de mayo de 1998, p. 48). En cualquier caso, con la aceptación de la referida enmienda núm. 342 del GC (CiU) quedaría aclarado ese carácter potestativo que se recogería en el Dictamen de la Comisión (BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-12, de 22 abril 1998, pp. 204-205), aprobándose por el Pleno del Congreso —ya como artículo 33— y sin modificaciones en el Senado, consagrándose definitivamente en la Ley (vid., BOCG, VI Legislatura, serie A, núms. 81-14 y 81-15, de 22 abril y 22 de junio de 1998, pp. 219 y 243, respectivamente).

⁶⁰¹ Vigencia que, ya antes de dicho Reglamento, había sido también defendida por un importante sector de la doctrina: así, CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. Cideal-PriceWaterhouseCoopers, Madrid, 2004, pág. 16).

Básicamente, esta interpretación, a diferencia de la anterior, sí admitiría **la obligatoriedad de la inscripción en el Registro/s de ONGDs como requisito o condición indispensable para el disfrute del repetido régimen fiscal, pero sólo respecto de aquéllas que, teniendo la forma de asociación, no estuvieren declaradas de utilidad pública**, obviando así la crítica que se formulaba desde la interpretación anterior a causa, entre otros motivos, de la discriminación y onerosidad que representaba la duplicidad a que, en otro caso, se sometería a las ONGDs que fueran fundaciones o asociaciones de utilidad pública.

Por otra parte, esta hipótesis resultaría defendible tanto en el caso de que se considere, al igual que en la anterior, que el último inciso del art. 33.2. y el art. 35 de la Ley 23/1998 han quedado derogados por la Ley 49/2002 (supuesto en que la exigencia de estar inscritas en el Registro de ONGDs derivaría para estas asociaciones del propio art. 3.7 de la Ley 49/2002: para ellas sería el «registro correspondiente», puesto que la mera inscripción en el Registro de Asociaciones no serviría para dilucidar si sus fines son de interés general), como en el caso de que, distintamente, se entendiese que dichos preceptos de la Ley 23/1998 siguen en vigor, pero considerando que su significado era más limitado que el que, *a priori*, parece resultar de su tenor literal, de manera que queda contraído a aquellas ONGDs que no sean ni fundaciones ni asociaciones de utilidad pública.

En efecto, conforme a esta segunda lectura, cabría interpretar, incluso originariamente, que cuando el repetido art. 33.2 establece que la inscripción en alguno de los registros de ONGDs —el de la AECID o los autonómicos— «será también necesaria para que las organizaciones no gubernamentales de desarrollo puedan acceder a los incentivos fiscales a que se refiere el artículo 35», aquel precepto había de leerse en el sentido de que «Dicha inscripción será también necesaria para que las organizaciones no gubernamentales de desarrollo [*distintas de las que ya disfrutaban o puedan disfrutar del régimen fiscal de las ESFL*⁶⁰²] puedan acceder a los incentivos fiscales a que se refiere el artículo 35»⁶⁰³; esto es, el precepto se estaría refiriendo implícitamente a las asociaciones *no declaradas de utilidad pública*, pero cuyos fines estatutarios fueran de interés general y consistieran justamente en la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo, de manera que ello pudiera serles reconocido por la Administración —por la AECID— a través de su inclusión en el Registro de ONGDs. En otras palabras, conforme a esta interpretación, el propósito de dicho artículo habría sido el de permitir el disfrute de dicho régimen fiscal a las que, antes de la referida Ley 23/1998, no podían acogerse al mismo (por falta

⁶⁰² *Id est*, distintas de las que ya se ha comprobado por la propia Administración que sus fines son de interés general, como es el caso de las fundaciones y de las asociaciones declaradas de utilidad pública.

⁶⁰³ Nótese, cabría añadir siguiendo esta línea discursiva, que si fueran exactamente las mismas que ya disfrutaban o pueden disfrutar del régimen fiscal de las ESFL, ni el referido art. 33.2 ni el art. 35.1 tendrían mucho sentido.

de dicha declaración y sin perjuicio de cumplir los demás requisitos de forma y fondo), pero no la de suprimir los beneficios propios del mismo a las ONGDs que ya gozaban de ellos, aunque no se hubieren inscrito en el Registro de la AECID (o, en su caso, en el autonómico que procediese).

Lamentablemente, la técnica legislativa —o más bien, su ausencia— resulta de todo punto censurable y, como antes avanzaba, la interpretación anteriormente expuesta tampoco resulta concluyente: cabe estimar, distintamente, que, para el caso de las entidades que tengan como fin la cooperación para el desarrollo, dicho registro ha de ser, en todo caso, el Registro de ONGDs (el de la AECID o los que con idéntica finalidad puedan haber creado las CCAA⁶⁰⁴), con independencia de que puedan o deban estarlo también en otros Registros según su naturaleza jurídica.

Esta última interpretación, como a continuación explicaré con más detalle, es de la que parece partir el vigente Reglamento del Registro de ONGDs, basándose en la literalidad de los arts. 33 y 35 de la Ley 23/1998⁶⁰⁵, y la que parece aceptar también un importante sector de la doctrina⁶⁰⁶.

5.3 Hipótesis 3: El Registro de ONGDs como el «registro correspondiente» del art. 3.7 de la Ley 49/2002

Así es. Si admitimos la hipótesis de que las ONGD, a efectos del régimen de la Ley 49/2002, constituyen una categoría independiente de las fundaciones y asociaciones (siquiera sea por la distinción que el propio legislador efectúa en dicha ley en mérito de la especificidad de sus fines), cabría considerar que, sin perjuicio de que deban inscribirse, a los efectos constitutivos o informativos que procedan, en el Registro de Fundaciones o Asociaciones, dichas ONGDs, en la medida en que pretendan su reconocimiento como ESFL al solo amparo del art. 2.c) de la Ley 49/2002 (v.gr., porque tengan como único fin la cooperación para el desarrollo), deben inscribirse también necesariamente en el Registro de ONGDs como «condición

⁶⁰⁴ Si se acepta, respecto de esta otra dicotomía, la exégesis más conforme con la literalidad de la Ley. Recuérdese, conforme vimos más atrás, que la dicción literal del Reglamento de 2015 da pie a considerar que es la inscripción en el Registro de la AECID, y no la que pueda efectuarse en los registros autonómicos, la que se exige para poder acceder a régimen de la Ley 49/2002. Con arreglo a dicha lectura, la inscripción en aquéllos sólo es funcional respecto de las ayudas y subvenciones acordadas por la respectiva Comunidad Autónoma o respecto de los beneficios fiscales que ésta haya podido establecer en sus tributos.

⁶⁰⁵ Vid. Exposición de Motivos, pfs. 2º y 3º, y art. 10, último inciso.

⁶⁰⁶ Por todos, GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2003, pág. 112; y, posteriormente, el mismo autor, en *Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, CISS, Madrid, 2010, pág. 144. Véase, asimismo, BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, pág. 29.

indispensable» tanto para recibir ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo como para poder acceder a los incentivos fiscales del régimen de la Ley 49/2002. Y ello, no sólo porque así resultaría de una lectura literal del art. 33.2 de la Ley 23/1998 en relación con el art. 35 de la misma Ley y la DA 17ª de la Ley 49/2002, sino también porque, siguiendo esta hipótesis, el registro «correspondiente» a que se estaría refiriendo el apartado 7 del art. 3º de la Ley 49/2002 no podría ser sino el específicamente previsto para las entidades que en cada caso se trate —y de las que ahora se trata es de las del art. 2.c), esto es, de las ONGDs—, sin perjuicio, se ha de insistir, de que puedan o deban estarlo en otros registros por razón de su naturaleza. Adviértase, cabría argumentar que, en otro caso, tanto el art. 2.c) de la Ley 49/2002 como el art. 33.2 de la Ley 23/1998, carecerían de efectividad real alguna, resultarían completamente irrelevantes, írritos (conclusión, permítaseme decirlo, que, dada la defectuosa técnica de dichas leyes, tampoco puede descartarse en absoluto).

Además, cabría argumentar que la supuesta intención del Legislador de no perjudicar a las ONGDs no inscritas que eventualmente gozaran de la consideración de ESFL carece de soporte alguno: no hay evidencias, sino antes al contrario, de que el propósito del Legislador no fuera obligar a *todas* las organizaciones que actúan en el ámbito de la cooperación al desarrollo, cualesquiera que fuese su forma o calificación, a inscribirse en el Registro de ONGDs si querían seguir disfrutando tanto de la AOD como de los beneficios fiscales que les correspondieran como entidades sin fin de lucro, siquiera fuese como fórmula que coadyuvase a la finalidad de disponer de un censo actualizado de las organizaciones de la sociedad civil comprometidas dicho ámbito; a saber, de un Registro de ONGDs como el que, a la sazón, creaba la Ley 23/1998 justamente en el apartado anterior de dicho mismo art. 33.2.

Ahora bien, si se estima, con arreglo a esta última exégesis, que, en sintonía con los arts. 33.2 y 35 de la Ley 23/1998 y el art. 10 del Reglamento del RONGDs, el «registro correspondiente» en el caso de las entidades que tengan como fin la cooperación al desarrollo es el Registro de ONGDs, habrá de aceptarse que una fundación instituida con tales fines e inscrita en el Registro de Fundaciones (como es necesario que lo esté para que ostente personalidad jurídica) no podría gozar del régimen de la Ley 49/2002 si no está inscrita *también* en el correspondiente Registro de ONGDs, puesto que, como se ha dicho, incumpliría el requisito del art. 3.7º de dicha Ley («que estén inscritas en el registro correspondiente») en conexión con el citado art. 33.2 y concordantes. Otra cosa sería que se tratase de una fundación (o de una asociación de utilidad pública) que tuviere *finés múltiples*, entre los que se encontrasen, *además de la cooperación al desarrollo, otros distintos* y que fuera en mérito de estos últimos por los que se pretendiera su reconocimiento como ESFL. En cambio, una asociación no declarada de utilidad pública, pero que estuviere inscrita en el/los Registro/s de ONGDs, en principio, sí podría

acogerse a dicho régimen fiscal⁶⁰⁷. Otro debate es el de si el requisito de la «forma jurídica» a que se refiere el art. 2.c) de la Ley 49/2002 implica o no la necesidad de que ostente la calificación de utilidad pública; asunto que será objeto de análisis en el siguiente apartado.

Pero, en suma, en lo que concierne la cuestión que ahora nos ocupa, por las razones que he venido exponiendo, la solución no resulta clara y, desde luego, no cabe rechazar la posibilidad de que una fundación o una asociación de utilidad pública que tengan como finalidad principal —e incluso única— la realización de «actividades *“relacionadas”* con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo» puedan disfrutar del régimen de la Ley 49/2002, aunque no se hayan inscrito en el Registro de ONGD, desde el momento en que se interprete que, a pesar de caber en el concepto de ONGD (i.e., a pesar de tratarse de ONGDs con arreglo al concepto contenido en el art. 32 de la Ley 23/1998), pueden ampararse —como si no lo fueran— en las letras a) o b) del referido art. 2, en cuyo caso el «registro correspondiente» sería *el propio de su naturaleza jurídica*: el registro de asociaciones o el fundaciones, estatal o autonómico, según proceda. En este sentido, cabría razonar que, aunque se dediquen a la cooperación para el desarrollo, no por ello dejan de ser fundaciones o asociaciones de utilidad pública.

Ahora bien, adviértase, entonces, cómo de esta guisa llegaríamos a una solución coincidente, en la práctica, con la segunda de las interpretaciones expuestas; a saber, que no obstante a la dicción literal de los arts. 33.2 y 35 de la repetida Ley 23/1998, la inscripción en el RONGDs, verdaderamente, solo se impone como condición *indispensable* para disfrutar de los beneficios de la Ley 49/2002 respecto de aquellas ONGDs que sean *asociaciones no declaradas de utilidad pública*.

6. LA (CONTROVERTIDA) NECESIDAD DE LA DECLARACIÓN DE UTILIDAD PÚBLICA COMO REQUISITO PARA DISFRUTAR COMO ONGDS DEL RÉGIMEN DE LA LEY 49/2002.

Como se ha venido exponiendo en anteriores apartados, el concepto de ONGD acogido por la Ley 23/1998 —que, frente a otras eventuales concreciones, es, como se dijo, a la que se remite específicamente la Ley 49/2002—, es un concepto relativamente amplio en el que, prescindiendo de la forma jurídica que puedan haber adoptado, prima el criterio teleológico, tanto en sentido negativo, para excluir aquellas que persigan fines lucrativos, como positivo, para comprender las que estatutariamente tengan como finalidad la

⁶⁰⁷ Permítaseme anotar a este respecto, en línea con lo que más atrás expuse, que justamente evitar la posibilidad de que la inscripción en un Registro autonómico pudiera surtir un efecto equivalente a la declaración de utilidad pública, habida cuenta de los términos de la Ley 23/1998, constituiría una de las razones que se encuentran detrás del Reglamento del Registro de ONGDs de la AECID.

realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación para el desarrollo.

Ahora bien, aun a riesgo de ser reiterativo, convendrá recordar que esa relativa amplitud no supone que todas las ONGDs vayan a ser objeto del tratamiento favorable que se contiene en el régimen fiscal de las ESFL. Ni siquiera van a serlo todas las que se encuentren inscritas en el/los Registro/s de ONGDs. La Ley 49/2002, otorgándoles, eso sí, una mayor visibilidad en comparación con su predecesora —lo que, a tenor de alguna de las interpretaciones que antes expuse, sería, probablemente, el principal, por no decir único, propósito de su art. 2.c)—, se refiere notoriamente a ellas en dicho precepto singularizándolas como uno de los tipos de entidad susceptibles de disfrutar del repetido régimen especial, pero su consideración como entidades sin fin de lucro —y reténgase bien ese extremo: *como entidades sin fin de lucro, no como entidades equiparadas*⁶⁰⁸—, se subordina inmediatamente, además de al cumplimiento del decálogo que especifica en su artículo 3, a que tengan «*alguna de las ‘formas jurídicas’ a que se refieren los párrafos anteriores*» (relativos, como sabemos, a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública).

Es, justamente, esa desafortunada expresión, como ya anticipé al inicio de este trabajo, la que provocará la polémica —o, más bien, la que la reabre, porque, como dije, ésta es herencia directa de la Ley 23/1998—. En efecto, salvando a las fundaciones, en que la referencia a *las formas jurídicas* no ofrece especial dificultad, en el caso de las asociaciones la expresión plantea un serio problema interpretativo con importantes consecuencias, pues tanto las declaradas como las no declaradas de utilidad pública pertenecen al mismo tipo de persona jurídica, «*revisten la misma forma*»: son asociaciones. Lo que, en suma, nos sitúa ante una difícil encrucijada en orden a las exigencias para la aplicación de este régimen fiscal: a saber, la suficiencia de la forma jurídica asociativa cuando se encuentren inscritas en el correspondiente registro de ONGDs vs. la necesidad de que, además (o solamente: otro punto del debate), se encuentren declaradas de utilidad pública.

Para desbrozar el camino hacia el desenlace de esa disyuntiva, resulta conveniente comenzar recordando algunos hitos.

I. Bajo la vigencia de la Ley 30/1994 y hasta la entrada en vigor de la Ley 23/1998, las ONGDs, aunque no se mostrasen especialmente «subrayadas», como hoy se encuentran merced a su expresa contemplación en el art. 2.c) de la Ley 49/2002, era incuestionable que podían disfrutar del régimen especial de las ESFL, entronizado entonces por la Ley 30/1994 —recuérdese, de nuevo, que su art. 42.1.a) ya contemplaba la «cooperación para el desarrollo» como uno de los fines de interés general de las entidades sin fin de lucro—, pero, recordémoslo también, ello era así *solo en tanto se tratase de fundaciones o de*

⁶⁰⁸ Vid. *infra* pág. 298. La cuestión, por otra parte, ya fue anticipada más arriba: vid. *supra* nota 587, pños. tercero y último.

asociaciones declaradas de utilidad pública (art. 41), entre cuyos fines la misma Ley 30/1994 había hecho expresa mención de la «cooperación para el desarrollo», tanto por lo que se refiere a las fundaciones (art. 2.1), como por lo que concierne a las asociaciones declaradas de utilidad pública, respecto de las que su disp. adicional 13ª había dado nueva redacción al art. 4 de la Ley de Asociaciones de 1964⁶⁰⁹ (entonces todavía vigente) para reflejar, explícitamente, que éstos se encontraban entre los fines de interés general que habían de perseguir inexcusablemente para obtener dicha declaración⁶¹⁰.

Así pues, se compartiera o no la restricción, lo cierto es que resultaba pacífico y no planteaba incertidumbre alguna que las asociaciones que tuviesen como fin la realización de actividades relacionadas con la cooperación internacional para el desarrollo *solamente se consideraban entidades sin fin de lucro en el caso de que estuvieran declaradas de utilidad pública* y cumplieran los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 30/1994.

II. El conflicto cuando se origina es a partir de la Ley 23/1998. Como ya expliqué al comienzo, su art. 35.1 afirmaba que la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro quedaba restringida, exclusivamente, a aquellas ONGDs que revistieran la misma forma jurídica y cumplieran los mismos requisitos que las demás ESFL, o dicho en otros términos, parecía consagrar el criterio de que *sólo en la medida en que las ONGDs se acomodasen plenamente al concepto de ESFL, establecido entonces por la Ley 30/1994, podrían disfrutar de dicho régimen especial*. A primera vista, parecía, pues, que en este aspecto la Ley 23/1998 más que crear Derecho lo *recreaba*, puesto que se limitaba a extraer una conclusión que ya resultaba de la propia Ley 30/1994.

Ahora bien, como vimos en el apartado anterior, tanto este artículo 35.1 como el último inciso del art. 33.2, establecían un requisito adicional respecto de la situación precedente: imponían, como «condición indispensable» para disfrutar de los incentivos fiscales que compendia en su art. 35, la inscripción en el Registro de la AECID o en los que con idéntica finalidad pudieran crearse por las CCAA. Tal exigencia, unida a la alusión a la «forma jurídica», sin más aclaraciones, terminarían engendrando incertidumbre y abonando la idea de que también las asociaciones no declaradas de utilidad pública —siempre que

⁶⁰⁹ Me refiero a la Ley 191/1964, de 24 de diciembre (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 1964).

⁶¹⁰ Originariamente, el art. 4.1 de la Ley de Asociaciones de 1964 establecía que «Las Asociaciones dedicadas a fines asistenciales, educativos, culturales, deportivos o cualesquiera otros fines que tiendan a promover el bien común, podrán ser reconocidas como de «utilidad pública». Hoy, la referencia habría de entenderse realizada al art. 32.1.a) de la LODA, donde se enumeran de forma más amplia, aunque tampoco exhaustiva, los distintos fines estatutarios tendentes a promover el interés general, entre los que se encuentran expresamente mencionados los correspondientes a la cooperación para el desarrollo, añadidos por la citada DA 13ª de la Ley 30/1994 a la anterior Ley de Asociaciones de 1964, como se indica en el texto.

estuvieren inscritas en el correspondiente registro de ONGDs— podrían beneficiarse de la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro.

Y verdaderamente, al menos hasta la entrada en vigor de la Ley 49/2002, no faltaban argumentos para sostener dicha conclusión.

En efecto, si se examina el citado art. 35.1 más detenidamente, sin dejarnos llevar por la inercia que podría representar su lectura a la sola luz de la Ley 30/1994, podremos observar sin esfuerzo que *la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro* no es sino el «resultado». El presupuesto que lleva al Legislador de la Ley 23/1998 a establecer esa consecuencia jurídica se presenta, sin embargo, más difícil de determinar pacíficamente y con precisión.

Por un lado, cabría interpretar que —aun de forma ciertamente redundante— así lo dispuso la citada Ley porque, guiada, como más atrás se apuntó, por cierto afán omnicomprendivo y el deseo de noticiar el fomento de la cooperación para el desarrollo llevada a cabo por los agentes sociales y, particularmente, por las ONGDs, pretendió explicitar en dicho precepto el corolario —ya deducible de la legislación fiscal entonces vigente— de que, en tanto que las ONGDs revistiesen la forma jurídica y cumpliesen los requisitos establecidos en la Ley 30/1994, «*eran*» entidades sin fin de lucro y, puesto que lo eran, les resultaba aplicable dicho régimen.

Desde el lado contrario, en cambio, cabría razonar que el Legislador de la Ley 23/1998 partía de postulados diametralmente opuestos a los que presume la anterior tesis; a saber, consideraría que la Ley 23/1998 habría alterado el régimen de la Ley 30/1994 en relación a las ONGDs, estimando que *pese a no ser éstas entidades sin fin de lucro* (y al igual que acaece con otras entidades a quienes, sin ser reconducibles a dicha categoría, la Ley 30/1994 les concede, no obstante, la aplicación de este régimen)⁶¹¹, *i.e.*, que a pesar de que las ONGDs, *tal como eran concebidas en la Ley 23/1998, no quedaban reducidas a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública* como sucedía con las ESFL, merecían, no obstante, poder aplicar idéntico régimen fiscal que si lo fueran, siempre, eso sí, que, además de los requisitos formales y materiales establecidos en la Ley 30/1994 (*id est*, tratarse de fundaciones o asociaciones —*sin más*— y reunir los requisitos establecidos en el Título II de la citada Ley), cumplieran adicionalmente una condición homologadora: la constatación por la Administración competente de que sus fines consistían en la realización de actividades relacionadas con los *principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo* y que, por consiguiente, eran de *interés general*, por lo que no procedía dispensarlas un trato fiscal menos beneficioso, como si se tratase de meras asociaciones de interés particular. Por explicarlo plásticamente, el Legislador de la Ley 23/1998, según esta tesis,

⁶¹¹ Recuérdese lo expuesto *supra*, nota 587, párrafos tercero y último, a propósito del art. 35.4 de la Ley 23/1998 en relación a las disposiciones adicionales de la Ley 30/1994 y en particular de su DA 6ª.

debió considerar que una ONGD, *aunque no se encuentre declarada de utilidad pública*, no es un club gastronómico de amigos o un círculo de recreo⁶¹². Y aunque, como asociaciones, todas ellas carezcan de ánimo de lucro⁶¹³, los fines de una ONGD, a diferencia de aquéllas, siempre e inexcusablemente son —deben ser— de interés general para que puedan ser consideradas como tales; constatación que se produciría merced a su inscripción en el Registro de ONGDs⁶¹⁴.

En definitiva, como ya se hizo notar más atrás⁶¹⁵, el problema residía en dilucidar si la Ley 23/1998 *confirmaba la Ley 30/1994* en punto a los casos y requisitos en que las ONGDs eran consideradas ESFL y, en consecuencia, podía aplicárseles el régimen fiscal especial propio de las mismas, o si, distintamente, dicha Ley *sustrajo a las ONGDs del ámbito de la Ley 30/1994* para considerarlas no entidades sin fin de lucro (que es el tratamiento y calificación que recibían hasta ese momento cuando tenían la forma y se plegaban a los requisitos a que se refería el art. 41 de dicha última Ley), sino para concebirlas como una *categoría independiente*, sin perjuicio de que luego las atribuyese el régimen fiscal que correspondía a aquéllas, pero reformulando las condiciones; *id est*, sustituyendo, en el caso de las asociaciones, la declaración de utilidad pública por su inscripción en el correspondiente Registro de ONGDs, aunque imponiendo también a las restantes la misma disciplina.

Ciertamente, esta última es la impresión que, *prima facie*, se desprendería de la tramitación parlamentaria de la Ley 23/1998. Permítaseme reproducir, porque resultan bien elocuentes a este respecto, las palabras del diputado del Grupo Parlamentario Catalán CiU, Sr. Recoder i Miralles, durante la sesión plenaria del debate sobre el dictamen de la Comisión al proyecto de ley, cuyas enmiendas, debo señalar, tuvieron una importancia decisiva en la

⁶¹² En este sentido, entre otros ejemplos que, a su juicio, no podían considerarse sino de puro interés privado, citaba ALBALADEJO los de aquellas asociaciones cuyo objeto fuera «el de satisfacer necesidades económicas no lucrativas, o bien puramente ideales (así, de recreo), pero atinentes sólo a los componentes (miembros) de la entidad, y no útiles para la comunidad (por ejemplo, una docena de amigos forman una asociación cerrada al ingreso de nuevos miembros, a la que aportan bienes, con el exclusivo objeto de divertirse y viajar)». Cfr., ALBALADEJO, M.: *Derecho Civil*, tomo I, vol. 1º, Librería Bosch, Barcelona, 1980, pág. 387.

⁶¹³ Exposición de Motivos, apdo. II y arts. 1.2, 7.1.k) y 13.2 de la LODA.

⁶¹⁴ No siendo ocioso añadir —porque da noticia de que ya la idea inicial parecía discurrir en esa dirección— que originariamente, en el Proyecto de Ley, dicha inscripción era, por un lado, obligatoria con carácter general (esto es, no sólo para el acceso a una específica financiación pública o para la obtención de ventajas fiscales); y, por otro, que su *indispensabilidad* para poder recibir ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo, o para acceder a los incentivos fiscales que detallaba en su texto, se predicaba respecto de la inscripción en el Registro de la AECID, *exclusivamente*; aspectos que se modificarían durante su tramitación parlamentaria para igualar el Registro estatal y los autonómicos y para establecer la voluntariedad de la inscripción, sin perjuicio de su exigencia para hacerse acreedoras de la ayuda al desarrollo y las ventajas fiscales que señalaba. Vid. *infra* notas 616 y 617 .

⁶¹⁵ Vid. *supra* nota 587, pfos. tercero y último y también pág. 284.

redacción final del art. 35 de dicha Ley (art. 31 en el Proyecto)⁶¹⁶, a las que habrían de sumarse las formuladas por el Grupo Parlamentario Vasco en relación a los arts. 33 y 35.6 (arts. 29 y 31 del Proyecto)⁶¹⁷. Diría así en su intervención el citado representante de CiU:

«En primer lugar, quiero reivindicar la paternidad de las tres enmiendas de este grupo parlamentario al artículo 31 que sitúan el régimen fiscal de las ONG, a partir de la aprobación de esta ley, entre los mejores regímenes fiscales que hoy existen en nuestro ordenamiento para cualquier tipo de asociación. Las ONG, **por el solo hecho de inscribirse en los registros que crea la ley** (en el del Estado —de la AECI— o en los que se creen en el seno de las comunidades autónomas, que van a producir exactamente los mismos efectos), **van a tener la consideración y el tratamiento de entidades de utilidad pública**»⁶¹⁸.

Evidentemente, con ello no podemos tener por zanjada la cuestión. Es menester recordar que no es la intención de un imaginario legislador —la *voluntas legislatoris*—, sino la *voluntas legis* la que nos interesa desentrañar⁶¹⁹.

⁶¹⁶ Me refiero a las enmiendas núms. 345, 346 y 347, a las que alude en su intervención el representante del Grupo Parlamentario CiU y que ya tuve oportunidad de comentar más atrás: vid., notas 585 y 587, así como también a la enmienda núm. 342, relativa al art. 29.1 del Proyecto (art. 33.1 de la Ley), por la que se daría carácter potestativo a la inscripción en el Registro de la AECID: vid. nota 600. Todas ellas aceptadas, según luce en el Informe de la Ponencia: cfr. BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-10, de 30 de marzo de 1998, págs.175-176.

⁶¹⁷ Así, la enmienda núm. 69, de modificación del art. 29.1 del Proyecto (art. 33.1 de la Ley), merced a la cual se desterraba cualquier atisbo de que el Registro de la AECID fuera el único constitutivo y excluyente para que las ONGDs pudieran acceder a fondos de cualquier Administración Pública; la enmienda núm. 70, de modificación del art. 29.2 del Proyecto (art. 33.2 de la Ley), mediante la que se parificaba el Registro estatal y los autonómicos; y la enmienda núm. 71 (ya comentada más atrás: vid., nota 588), por la que se garantizaban de modo expreso las competencias autonómicas para establecer sus propios incentivos fiscales. Cfr. BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-7, de 17 de noviembre de 1997, pág. 73.

⁶¹⁸ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, VI Legislatura, año 1998, núm. 153, Sesión Plenaria núm. 148, de 23 de abril de 1998, pág. 8167. La negrita es mía.

⁶¹⁹ Adviértase, como señalaba DIEZ-PICAZO, que, «en ordenamientos complejos como los contemporáneos —especialmente si están inspirados en el principio democrático—, no existe una sola persona usualmente identificable como autor de la norma, sino que en la producción normativa concurre una pluralidad de personas, con voluntades no necesariamente coincidentes», a lo que, entre otros argumentos, añadía dicho autor que un tal tipo de exégesis «cierra el paso a cualquier posible nueva interpretación extensiva o evolutiva y resulta, por ello, tendencialmente incompatible con otros criterios interpretativos», denunciando que bajo la primacía hermenéutica de la «voluntas legislatoris» subyace una «concepción del Derecho según la cual la norma es tal norma, está vigente y posee fuerza vinculante porque así lo ha querido su autor», resultando, a la postre, abiertamente incompatible con un verdadero Estado constitucional, lo que le llevaría a concluir que «en un ordenamiento como el español el argumento histórico, recogido en el artículo 3.1. del Código Civil, sólo puede tener un valor secundario, sin que en ningún caso pueda prevalecer sobre otros cánones hermenéuticos». Cfr., DIEZ-PICAZO, L.M.: «Los preámbulos de las leyes (En torno a la motivación y la causa de

Máxime, si tenemos en cuenta que esa pretendida voluntad del legislador no se muestra de forma clara e incontestable, como revela el hecho de que fuese rechazada la enmienda núm. 190 del Grupo Parlamentario Socialista encaminada, precisamente, a establecer que el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro fuese *directamente aplicable* a las ONGDs *inscritas* que cumplieran los requisitos que a dichos efectos se estableciese en la regulación del Registro de ONGDs que creaba la Ley 23/1998. Rechazo que, desde luego, resulta difícil de conciliar con la interpretación del representante de CiU a que antes nos referíamos⁶²⁰.

Abunda también en ello, como veremos, la tramitación de la posterior Ley 49/2002 en la que, de otras intervenciones parlamentarias, se deduciría que el Grupo entonces mayoritario —que lo había sido también en la VI Legislatura en que se aprobó la Ley 23/1998— no compartía la interpretación que en su momento había efectuado CiU sobre el alcance del art. 35 de la Ley 23/1998, el cual, antes al contrario, sería explicado en un sentido continuista de la Ley 30/1994, demandando como esencial la declaración de utilidad pública, en el caso de las asociaciones, para que éstas pudieran optar por el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro.

Pero es que, además, al margen de la siempre complicada apelación a una supuesta *voluntas legislatoris*, dicha interpretación, como ya tuve ocasión de exponer, encuentra serias objeciones: desde la duplicidad que representa la inscripción en diversos registros a la diferencia en el tratamiento fiscal de ONGDs y ONGs de Acción Social, pasando por la eventual contradicción entre los criterios que pudieran sostener los Protectorados (en el caso de las fundaciones) o los órganos encargados de su declaración de utilidad pública (en el caso de las asociaciones) y los que pudieran mantener el/los encargado/s del Registro/s de ONGDs, si se sostiene, con carácter general, para todas sin excepción, la necesidad de la inscripción en estos últimos como condición indispensable para la aplicación del repetido régimen fiscal, sin olvidar su pérdida para las fundaciones y las asociaciones que, ostentando la declaración de utilidad pública y encontrándose inscritas en el registro correspondiente a su naturaleza, no lo hubieran hecho también en el de la AECID o en los autonómicos de idéntico fin⁶²¹; caso este último que, como

las disposiciones normativas)», *Anuario de Derecho Civil*, Vol. 45, núm. 2, 1992, págs. 520-522.

⁶²⁰ La citada enmienda del Grupo Socialista decía literalmente así: «1. [El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos regulado en el Capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre], resultará *directamente* aplicable a las Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo *inscritas* que cumplan con los requisitos establecidos en el Registro, al que se refiere el artículo 29 [finalmente, art. 32] de la presente Ley». Vid. BOCG, VI Legislatura, serie A, núm. 81-7, de 17 de noviembre de 1997, enmienda núm. 190, pág. 106. La cursiva es mía.

⁶²¹ Téngase en cuenta que el art. 35 de la Ley 23/1998 no establece diferencia alguna por el hecho de estar declaradas de utilidad pública, por lo que cabría argüir que *ubi lex non distinguit nec non distinguere debemus*. No obstante, un intento de superar estas dificultades sería interpretar correctivamente que la inscripción en el/los Registro/s de ONGDs como

vimos, no deja tampoco de suscitar controversia, dada la eventualidad de que los requisitos para el acceso a dichos registros sean diferentes según la Comunidad autónoma en que la ONGD tengan su sede.

III. El tercero y último de los hitos a que me refería es el que representa la aprobación de la Ley 49/2002. Aunque, en mi sentir, todavía van a perdurar algunas dudas, considero que esta Ley permite superar los problemas que había suscitado la Ley 23/1998.

En primer lugar, la Ley 49/2002 habría recuperado el planteamiento de su predecesora, la Ley 30/1994 —si es que la Ley 23/1998 supuso verdaderamente su abandono—, de manera que ya no se trata a las ONGDs cual si constituyeran una categoría independiente e irreducible a la de entidad sin fin de lucro que, no obstante a su singularidad, fuera menester equiparar otorgándoles el mismo tratamiento fiscal, pero bajo las condiciones impuestas no por la Ley tributaria, sino por la norma sectorial —la Ley 23/1998— que es la que decidiría en última instancia. Si bajo la Ley 30/1994, que, a la postre, mezclaba también en su seno el régimen sustantivo de un concreto tipo de entidades —las fundaciones— y el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, pudiera no ser reprochable que la Ley 23/1998 pretendiera hacer lo propio sustrayendo de aquélla el régimen fiscal de las ONGDs (que es lo que, en suma, cabe entender que pretendió en sus art. 33, 35 y 36), tras la Ley 49/2002 no cabe dicho planteamiento, si es que en algún momento cupo. Ahora nuevamente, sin perjuicio de su «visibilización» en el art. 2.c), se las concibe, a efectos fiscales, como «entidades sin fin de lucro» —no como ONGDs a las que se aplica el régimen fiscal de aquéllas— siempre que cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la norma tributaria, lo cual implica, a mi juicio, que la Ley 23/1998 podrá decir qué es o qué no es una ONGD —y ya hemos visto que dicha Ley no condiciona tal consideración a que se encuentren o no inscritas como tales—, pero, en todo caso, las condiciones impuestas por la misma para disfrutar de un determinado tratamiento fiscal, sea el de las entidades sin fin de lucro, sea el de las entidades parcialmente exentas, sólo valen en la medida en que hayan sido expresamente revalidadas por la respectiva norma tributaria.

Recuérdese, como ya expuse al principio de este trabajo, que el régimen de la Ley 49/2002 no es el régimen fiscal de las fundaciones, de las asociaciones de utilidad pública, de las ONGDs... es el régimen fiscal de las «entidades sin fin de lucro». El concepto de «entidad sin fin de lucro» constituye, como la propia Exposición de Motivos de la Ley se encarga de subrayar, uno de los tres pilares básicos en que se apoya dicho régimen especial. Ello implica que sus requisitos y condiciones no pueden interpretarse desde la sola perspectiva del régimen jurídico civil o administrativo que corresponda individualmente a cada una de las figuras inicialmente seleccionadas. Como dije, la consideración de todas ellas como conjunto nos

conditio sine qua non para el disfrute del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro sólo rige para las que sean asociaciones no declaradas de utilidad pública. Sobre el tema ya nos hemos referido más atrás.

ofrece un patrón de los rasgos y perfiles jurídicos comunes que, juntamente con los requisitos del artículo 3º, constituye una guía interpretativa que nos permite resolver los problemas hermenéuticos que plantean supuestos como el que nos ocupa. En suma, estamos hablando de unas entidades que deben poseer intrínsecamente unas determinadas características en cuyo mérito se las dispensa un tratamiento fiscal beneficioso; a saber, básicamente, la ausencia de fin de lucro, la persecución de fines de interés general y su sometimiento al control y supervisión de la Administración. Y es desde esa perspectiva desde la que ha de resolverse la cuestión de que aquí se trata.

Por otro lado, se debe recordar que la mención del art. 2.c) no se refiere ni se reduce a las ONGDs *inscritas en el/los Registros* que determina la Ley 23/1998 (indicación ausente en dicho apartado), sino que alude, sin diferenciar, a todas las que sean susceptibles de considerarse como tales conforme a la definición contenida en la misma⁶²², eso sí, con la importante precisión que añade a renglón seguido: «*siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores*»; expresión, sin duda, confusa, como se ha venido repitiendo, pero que cabe interpretar en el sentido de que se las considera entidades sin fines lucrativos siempre que hayan adoptado la forma de *fundaciones o de asociaciones que hayan sido declaradas de utilidad pública*, en línea con lo que había dispuesto la anterior Ley 30/1994.

Y a este respecto, no estimo que sea extravagante considerar que el legislador utilizó la expresión como en ocasiones se hace cuando se habla de que una empresa se ha constituido con la forma de sociedad anónima, o de sociedad colectiva, o de cualquier otro tipo de sociedad, para designar una concreta clase. En nuestro caso, no estaría refiriéndose al género — asociación—, sino a una de sus especies o subtipos: las de utilidad pública.

Piénsese que, aunque la expresión no resulte técnicamente muy precisa, las «formas jurídicas» que se les requiere no constituyen un mero ropaje desustantivado: dicha exigencia no es sino un reenvío a las normas que disciplinan dicho tipo de entidades, sin cuyo cumplimiento no podrían adquirir las «formas jurídicas» requeridas. Dicho en otros términos, si se les exige que hayan adoptado determinadas «formas», si se les selecciona como potenciales entidades sin fin de lucro, es porque *el régimen que las disciplina anticipa en buena medida los requisitos fiscales que luego se les demandará cumplir*. Y una interpretación que diera por suficiente la forma jurídica asociativa prescindiendo de su declaración de utilidad pública, aunque exija su inscripción en el Registro de ONGDs, no resultaría bastante —a pesar del esfuerzo del Reglamento del Registro de la AECID, tensionando la letra de la Ley— para situarlas a la altura del resto de entidades merecedoras de dicho régimen. A la postre, como enseguida veremos, el propio artículo 3º nos conducirá a rechazar su consideración como entidades sin fin de lucro.

⁶²² Sin que a ello se oponga el requisito de «estar inscritas en el Registro correspondiente» a que se refiere el art. 3.7º de la Ley 49/2002, ya que, según se razonó más atrás, éste sería el precedente conforme a su naturaleza.

En definitiva, lo que el precepto estaría queriendo decir con dicha controvertida referencia es que ha de tratarse de ONGDs que no sólo carezcan de ánimo de lucro y persigan fines relacionados con la cooperación para el desarrollo —que, en principio, serían requisitos que cumplirían evidentemente todas, conforme a la amplia definición que de las mismas ofrece el art. 32.1 de la Ley 23/1998—, sino que, además, *su actuación ha de encontrarse sujeta al control y supervisión de los órganos competentes de la Administración*, no puntualmente, como un elemento accidental derivado de la ejecución de esta o aquella actividad (como de ordinario ocurre en el caso de las subvenciones), sino como un elemento estructural y duradero, ligado a la propia persona jurídica, lo que ya no sería predicable más que de unas muy concretas; a saber, las que sean fundaciones o las que sean asociaciones que hayan sido declaradas de utilidad pública. Recordemos nuevamente que las asociaciones aun cuando sean entidades carentes de ánimo de lucro, ni han de perseguir necesariamente fines de interés general *ni quedan sujetas al control de la Administración*. Esto último, como se ha dicho, sólo acaece respecto de las declaradas de utilidad pública.

A este respecto, aunque, como ya he señalado, los antecedentes parlamentarios han de contemplarse con mucha cautela, avalaría dicha interpretación la propia tramitación de la Ley 49/2002. Originalmente, en el art. 2.c) del Proyecto de Ley se consideraba como entidades sin fin de lucro a «[l]as organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación internacional para el Desarrollo», *sin más añadidos*, ni a la forma jurídica, ni a la necesidad de estar inscritas en el Registro de ONGDs, como se precisa respecto de otras entidades, ni a la de haber sido declaradas de utilidad pública en el caso de las asociaciones⁶²³. La inclusión del inciso que comentamos se introdujo posteriormente: fue debida a la enmienda núm. 141, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, que llevaba la siguiente justificación:

«El vigente artículo 35 de la Ley 23/1998, reguladora de las organizaciones a que se refiere esta letra, dispone, en su apartado 1, que **únicamente las ONGs de desarrollo que tengan la forma jurídica de fundación o de asociación declarada de utilidad pública**, podrán optar por el régimen fiscal especial regulado en el título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en actividades de Interés General. **Con la modificación propuesta se pretende recoger este mismo requisito en la letra c) del artículo 2»**⁶²⁴

En rigor, como ya hemos visto, el art. 35 de la Ley 23/1998 no decía exactamente que las únicas ONGDs que podían disfrutar del régimen de las

⁶²³ Cfr., BOCG, VII Legislatura, Serie A, núm. 106-1, de 20 de agosto de 2002, pág. 5

⁶²⁴ Cfr., BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 106-9, de 24 de octubre de 2002, págs. 78-79.

entidades sin fin de lucro fuesen las que tuvieran la forma jurídica de fundación o de asociación declarada de utilidad pública, sino que subordinaba la aplicación de dicho régimen fiscal a que revistieran la forma jurídica y cumplieran los requisitos entonces establecidos en el título II de la Ley 30/1994, cuyo art. 41 sí se refería a las fundaciones y a las asociaciones de utilidad pública. Si la exigencia de que «revistieran la forma» alcanzaba a la declaración de utilidad pública era justamente el *punctum pruriens*, que la enmienda interpreta afirmativamente.

En todo caso, disipando cualquier duda sobre el particular, sucedería que, aprobada la citada enmienda en el Congreso, el Grupo Parlamentario Catalán Convergència i Unió (GPCIU) intentaría en el Senado la vuelta a la redacción inicial del Proyecto de Ley mediante la presentación de la enmienda núm. 86, que no prosperó. El Senador Pardo Gabaldón del Grupo Parlamentario Popular, a la sazón ponente del Proyecto, sería categórico en este punto durante el debate de la Comisión de Hacienda para la aprobación del informe de la Ponencia: **«La enmienda número 86 no se aceptaría porque el proyecto de ley exige que todas las ONG sean de utilidad pública»**⁶²⁵. Por consiguiente, sobre este particular no cabe duda de cuál fue la intención del Legislativo.

En definitiva, a pesar de que, de esta forma, la mención de las ONGDs en el apdo. c) del artículo 2º resulta redundante y estéril, pues, en rigor, habrían de entenderse ya incluidas en los párrafos a) y b) de dicho art. 2º⁶²⁶, considero que la exigencia de su último inciso de que tengan *«alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores»*, no puede sino interpretarse en el sentido de que ha de tratarse de fundaciones o asociaciones *declaradas de utilidad pública*, sin que el requisito de su inscripción en el Registro/s de ONGDs —ausente, como hemos señalado, en dicho art. 2.c) y no requerido tampoco por la Ley 23/1998 como necesaria para «ser» ONGD— altere dicha conclusión, por las razones que se expusieron más atrás.

No hace falta repetir que ello no sólo tiene importancia desde el punto de vista de su régimen tributario. La restricción a las que adopten la forma de fundación o asociación de utilidad pública comporta que las ONGDs que no revistan tales formas no serán susceptibles de ser consideradas «entidades sin fin de lucro» y, por consiguiente, tampoco podrán considerarse «entidades beneficiarias del mecenazgo», lo que significa que las donaciones,

⁶²⁵ Vid., BOCG, Senado, VII Legislatura, serie II, núm. 93 (c), de 22 de noviembre de 2002, enmienda núm. 86, págs. 51-52, y Diario de Sesiones del Senado - Comisiones, núm. 385, de 28 de noviembre de 2002, pág. 9.

⁶²⁶ En este sentido, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. Civitas, Madrid 2003, pág. 76, y LÓPEZ RIBAS, Silvia, «Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002», *Quincena Fiscal*, nº 5/2004 (BIB 2004\213), nota 6.

aportaciones y donativos que pudieran realizarse a favor de las mismas no podrán disfrutar de los incentivos previstos en el título III de la Ley 49/2002.

Señala críticamente sobre este particular PEDREIRA MENÉNDEZ⁶²⁷, que la redacción definitiva de este art. 2.c) supone «un serio desincentivo a la colaboración privada en actividades al desarrollo, todo lo contrario de lo que pretendía la Ley 23/1998». Sin embargo, fuere cual fuere el propósito que quepa atribuir a dicha Ley, es lo cierto que, de no haberse hecho esa salvedad, se llegaría a una situación que quizá para muchos tampoco pudiera considerarse congruente, puesto que daría lugar a que unas asociaciones no declaradas de utilidad pública pudieran beneficiarse del régimen fiscal de la Ley 49/2002 —las que tuvieran como fin u objeto expreso la cooperación al desarrollo— y, en cambio, otras asociaciones, igualmente no declaradas de utilidad pública y dedicadas asimismo a fines de interés general, no pudieran acogerse a dicho régimen (así, las ONG de Acción Social). Es probable que los acuciantes problemas del tercer mundo y de los países en vías de desarrollo reclame una mayor solidaridad y sensibilidad de las sociedades más prósperas, no seré yo quien lo cuestione, pero no estoy seguro de que todas las organizaciones que cabría incluir bajo la rúbrica de la cooperación al desarrollo, deban disfrutar de mayores ventajas —*rectius*: deban someterse a menores exigencias— que otras asociaciones que prestan servicios en ámbitos como la drogadicción, el alcoholismo, la marginación, etc., por el hecho de que, en vez de dirigir su atención a otros países más pobres, lo hagan a los sectores sociales más desfavorecidos dentro del propio país. Éste es, en todo caso, un juicio político, que no sólo es perfectamente lícito, sino incluso necesario en una sociedad democrática, pero consideramos que esa diferenciación, si se admite, debiera llegar no por la vía de la exclusión de requisitos. En otras palabras, si la adopción de una forma jurídica determinada constituye un serio desincentivo, deberíamos entonces cuestionarnos por qué mantener esa exigencia, pero no sólo respecto de las ONGDs. Otra cuestión distinta⁶²⁸ es la confusión a que puede inducir el que entidades que aparecen bajo la misma denominación de ONGDs, inscritas en los mismos registros y con los mismos fines, en unos casos puedan dar lugar a la deducción de las donaciones o aportaciones efectuadas a las mismas, por tener la forma de fundación o asociación de utilidad pública, y en otros no, por carecer de dichas formas, lo que puede resultar difícil de discernir al eventual mecenas. En este sentido, que es bajo el que se efectúa la crítica del autor citado, convenimos en que la inclusión de este precepto en la Ley 49/2002 puede resultar no sólo superflua, sino incluso perturbadora; pero la inseguridad a que alude el reiterado autor podría plantearse también respecto de otras entidades: piénsese en dos fundaciones, una acogida al régimen especial de la Ley 49/2002 y otra no. Por consiguiente, el problema a que apunta es un problema de carácter general, y no específico de las ONGDs, que se refiere a la publicidad del disfrute de este régimen fiscal —o más exactamente, de su condición de entidades

⁶²⁷ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., pág. 77, nota 113).

⁶²⁸ Vid, también, PEDREIRA, *Ibidem*, pág. 77

beneficiarias del mecenazgo— como presupuesto de la certidumbre jurídica de los terceros interesados.

En todo caso, debe señalarse que no ha sido éste, sin embargo, el criterio expresado por la Dirección General de Tributos en la contestación a diversas consultas, en las que sostendrá —sin argumento alguno— que no es preciso que las ONGDs que tengan la forma de asociación estén declaradas de utilidad pública para disfrutar del régimen de la Ley 49/2002, siendo suficiente con que se encuentren inscritas en el Registro de la AECID. Así, en las de 18 de enero de 2006 (V0098-06); 14 de enero de 2008 (V0071-08); 22 de enero de 2009 (V0126-09); de 30 de mayo de 2012 (V1175-12) y 28 de febrero de 2013 (V0614-13)⁶²⁹.

⁶²⁹ Debo aclarar que la **contestación a la consulta 0529-00, de 10 de marzo de 2000**, apuntada por VIDAL WAGNER, DE URRUTIA CODURAS y ESQUERRA MIRAMUNT (cit.) como exponente del criterio inicial de la DGT en el sentido de que «solamente resultaba aplicable dicho incentivo fiscal [se refieren los autores al art. 68 de la Ley 30/1994] en la medida en que las ONGD a las que se refería el escrito de consulta fuesen, principalmente, fundaciones o tuviesen la consideración de asociaciones declaradas de utilidad pública» (*Ibidem*, pág. 32, nota 6), no resulta, a mi juicio, en modo alguno concluyente (es más, me inclino a considerar que no se refería particularmente a las ONGDs) y, antes al contrario, incluso serviría para justificar el criterio opuesto.

Se ha de advertir que lo que la contestación a dicha consulta decía literalmente es que «si las organizaciones no gubernamentales a las que se refiere el escrito de consulta son fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública *u otras entidades a las que resulte aplicable la ley citada*, podría ser aplicable el incentivo fiscal previsto en el artículo 68 de la citada Ley relativo a los convenios de colaboración en actividades de interés general». Nótese: «...asociaciones declaradas de utilidad pública **u otras entidades a las que resulte aplicable la ley citada**». Pues bien, cabe considerar que entre esas «otras entidades» se encontraban las ONGDs. Convendrá recordar a ese respecto, por un lado, que la consulta se formulaba en relación al patrocinio de «organizaciones no gubernamentales», mencionadas genéricamente, sin precisar su objeto. Así, en la descripción de los hechos menciona el patrocinio de «obras sociales» y alude luego a «la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole»; *ergo*, en el mejor de los casos, podía tratarse tanto de ONGs de desarrollo como ONGs de acción social. Y por otro, convendrá recordar también que el art. 35.4 de la Ley 23/1998, significativamente omitido en la contestación, disponía específicamente sobre el particular que «Las aportaciones efectuadas por personas físicas y jurídicas *a organizaciones no gubernamentales de desarrollo incluidas en el ámbito de la aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, darán derecho al disfrute de los incentivos contemplados en el capítulo II del Título II de dicha Ley», donde justamente se ubicaba el aludido art. 68. En este sentido, no deja de sorprender la omisión de la cita de dicho art. 35.4 si la consulta se hubiera evacuado en relación a las ONGDs. En todo caso, si, como afirman los referidos autores, la DGT interpretaba que el citado art. 68 *solamente* era aplicable a las ONGDs que fueran fundaciones o asociaciones que estuvieran declaradas de utilidad pública, la expresa referencia a «otras entidades» holgaba por entero. En mi opinión, por un lado, la alusión a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública encajaba perfectamente en el art. 41 de la Ley 30/1994, siendo válida en relación a las entidades sin fin de lucro, en general, y, por otro, en la alusión a «otras entidades *a las que resulte aplicable la ley citada*» cabía entender comprendidas tanto las ONGDs (sobre las que, en todo caso, la contestación de la DGT no se detiene a dilucidar si han de estar o no declaradas de utilidad pública) como otras entidades que por su forma y condiciones no son reconducibles a la de fundaciones o asociaciones de utilidad pública, pero a las que resultaba igualmente aplicable la Ley 30/1994, como sería el caso de las distintas entidades de que se ocupaban las disposiciones adicionales de dicha Ley. En definitiva, a mi

No podemos compartir dicha postura, que, en mi sentir, no solo supone desconocer la filosofía que inspira la Ley en orden a la selección de entidades y los requisitos que éstas deben reunir para hacerse merecedoras de la consideración de ESFL, sino que introduce, además, como ya he señalado, una clara discriminación, tanto respecto de los demás sujetos susceptibles de

juicio, la contestación a la consulta 0529-00 no sirve para ilustrar sobre el criterio que en ese momento mantenía la Administración Tributaria.

En cuanto a la **contestación a la consulta vinculante V2469-05, de 7 de diciembre**, citada igualmente por los referidos autores (cfr. VIDAL WAGNER, DE URRUTIA CODURAS y ESQUERRA MIRAMUNT, *cit.*, pág. 35), tampoco me resulta concluyente, aunque su (confusa) literalidad sí parece dar a entender —al menos en una de sus lecturas— que en aquel caso, a diferencia de las que se han citado en el texto, la DGT acogió el criterio favorable a considerar exigible la declaración de utilidad pública en el caso de las ONGDs constituidas como asociaciones. Se ha de señalar que esta consulta, dictada ya en relación a la Ley 49/2002, se refiere a una «asociación benéfico y cultural sin ánimo de lucro» (sic), entre cuyos fines menciona «la creación y desarrollo de iniciativas a favor de los sectores marginales de nuestra sociedad y especialmente la atención y ayuda a la infancia en el tercer mundo». Por consiguiente, según esa descripción, se movería, en principio, tanto en el ámbito de las ONGs de acción social como en el de las de cooperación al desarrollo. En la contestación, luego de recordar que el artículo 2 de la Ley 49/2002 considera entidades sin fines lucrativos tanto a las asociaciones declaradas de utilidad pública como a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, siempre que cumplan los requisitos establecidos en su artículo 3, concluirá, tras la reproducción de dicho precepto, que si la asociación consultante cumple dichos requisitos y se acoge al régimen fiscal de la Ley 49/2002, podrá tener la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo. «Por el contrario —continuaría—, caso de que la entidad consultante no cumpla las condiciones para ser considerada como entidad sin fines lucrativos a que se refiere la Ley 49/2002, ni tenga la consideración de asociación de utilidad pública, los donativos percibidos no generan deducción a deducción en la cuota del IRPF de los donantes». Pues bien, aunque no se desprende con certeza si se refiere a los requisitos del art. 3 o a la tipología jurídica que se exige en el art. 2 para tener la consideración de entidad sin fin de lucro —nótese que aquí habla de «condiciones»—, lo cierto es que, caso de que se refiriese a los requisitos del art. 3, la expresión que sigue —«*ni tenga*» la consideración de asociación de utilidad pública— resulta, desde luego, muy poco afortunada. Adviértase que, en tal caso, lo correcto habría sido decir «*o no tenga*», porque es suficiente con no cumplir los requisitos o con no tener la consideración de asociación de utilidad pública. No serían precisas ambas cosas —que es lo que literalmente afirma— para no resulte aplicable el beneficio. A no ser —y por eso decía anteriormente que la contestación no me resulta concluyente— que estuviese refiriéndose a que la entidad consultante no cumpla las condiciones para ser una ONGD y poder ser considerada por esta vía entidad sin fin de lucro (recordemos que los fines de la asociación se movían entre la cooperación al desarrollo y la acción social); supuesto en el que la expresión «*ni tengan*» sí sería adecuada, pues, en tal caso, para que no resultase aplicable el beneficio sería menester que careciera también de la consideración de asociación de utilidad pública.

Finalmente, hemos de anotar la contestación a la **consulta vinculante V2168-14, de 6 de agosto** de 2014, que parece acoger un criterio distinto al de las consultas citadas en el texto, en la medida en que supedita la aplicación del régimen especial de la Ley 49/2002 a que la ONGD «*revista la forma jurídica de fundación o de asociación declarada de utilidad pública*». Como señalan, asimismo, los autores antes citados, de la literalidad de la contestación a dicha consulta «parece razonable entender que la DGT considera necesaria 'ahora' la declaración de utilidad pública en el caso de una ONGD constituida con forma jurídica de asociación» (cfr. VIDAL WAGNER, DE URRUTIA CODURAS y ESQUERRA MIRAMUNT, *cit.*, pág. 35). Aunque, en mi sentir, lamentablemente, aún nos deja en la duda de si se trata verdaderamente de un cambio de doctrina, pues no afirma, ni justifica el cambio de parecer.

recibir dicha consideración, como respecto de los que no pueden hacerse acreedores de dicho tratamiento por incumplir un requisito del que injustificadamente se dispensa a estas organizaciones. Acaso pudiera resultar comprensible una solución de este tipo, si la DGT hubiera intentado la equiparación —la extensión del régimen fiscal especial— sólo respecto a *determinadas ONGDs* que, aun no siendo fundaciones ni habiendo obtenido la mencionada declaración de utilidad pública, se encuentran sometidas a un procedimiento y control equiparables, como es el caso de las «**ONGDs calificadas**»⁶³⁰, cuyo régimen goza de cierta estabilidad (así, no se encuentra vinculada a la resolución de la convocatoria de una concreta subvención), aunque tal consideración se produzca desde la vertiente del gasto público⁶³¹.

En efecto, la Orden AEC/1303/2005, de 27 de abril, por la que se regulaban las bases para la concesión de subvenciones a ONGDs para la realización de intervenciones en materia de cooperación internacional para el desarrollo⁶³², vendría a instaurar los principios generales del denominado «procedimiento de calificación», que se establecería con la finalidad de acreditar a aquellas ONGDs que, de acuerdo a su estructura y capacidad —probada mediante una valoración objetiva y minuciosa—, reúnen las aptitudes oportunas para actuar en la consecución compartida de objetivos de desarrollo generales con la AECID⁶³³.

⁶³⁰ Conviene en que lo procedente hubiera sido limitar el acceso al régimen de la Ley 49/2002 a las «ONGDs calificadas», BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, en *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, p. 31.

⁶³¹ A este respecto, puede ser oportuno reseñar un dato: según el Portal Web de la AECID, «de entre el total de las ONGD españolas —hay más de 2000 inscritas en el Registro de ONGDs dependiente de la misma, según se hace constar en el mismo sitio— la Agencia española concentra la financiación en 42 de ellas, las llamadas “ONGD calificadas”, que han pasado un proceso de acreditación que certifica su experiencia y capacidad». Cfr.: <http://www.aecid.es/ES/la-aecid/nuestros-socios/ongd>, fecha último acceso 28/09/2018.

⁶³² BOE núm. 113, de 12 de mayo.

⁶³³ Vid., la Base Sexta, apdo. 1, de la citada Orden AEC/1303/2005. Debe apostillarse que dicha Orden venía a desarrollar el Real Decreto 794/2010, de 16 de junio, por el que se regulan las subvenciones y ayudas en el ámbito de la cooperación internacional (BOE núm. 154, de 25 de junio), al amparo de lo dispuesto en su disposición final primera y que, junto a la Orden AEC/442/2007, de 23 de enero, que establecía las bases reguladoras de la concesión de subvenciones de la convocatoria abierta y permanente para actividades de cooperación y ayuda al desarrollo, sería modificada en aspectos puntuales de tipo organizativo por la Orden AEC/460/2008, de 11 de febrero (BOE núm. 49, de 26 de febrero de 2008). Posteriormente, *ambas serían derogadas por la Orden AEC/2909/2011, de 21 de octubre* (BOE núm. 261, de 29 de octubre), por la que se establecen las bases para la concesión de subvenciones de cooperación internacional para el desarrollo, *pero con la excepción, en el caso de la Orden AEC/1303/2005, de su Base Sexta —vid. el apartado a) de la Disposición derogatoria única— que es donde se regula el procedimiento de acreditación como «ONGD calificada»* a que nos estamos refiriendo en el texto.

Es pertinente consignar asimismo, como complemento de lo expuesto, que la referida Base Sexta no solo regula el procedimiento, sino que establece igualmente la posibilidad de que la AECID revise o incluso revoque la acreditación concedida cuando aparezcan indicios

En este sentido, aunque desde un punto de vista riguroso y formal, dicha solución hubiera resultado jurídicamente difícil de sostener —a mi juicio, sería necesaria no una resolución interpretativa, sino una norma jurídica que estableciera la equiparación entre las «ONGDs calificadas» y las asociaciones de utilidad pública⁶³⁴—, al menos, desde el punto de vista material, la solución no resultaría tan reprochable. Porque lo que carece de justificación y pugna con los más elementales principios de justicia es que cualquier ONGDs, por mucho que sea un persona jurídico-privada sin ánimo de lucro y persiga finalidades orientadas a la cooperación al desarrollo, pueda disfrutar del régimen fiscal especial, sin control, ni rendición de cuentas de su actuación, a diferencia de todos los demás sujetos del mismo régimen. Ello no sólo contrasta con el tratamiento que reciben las fundaciones y demás asociaciones de utilidad pública, sino que resulta incoherente con la concesión de subvenciones a las propias ONGDs, respecto de las que *no es suficiente* que se hayan inscrito en el Registro de la AECID para que puedan disfrutar de la posibilidad de celebrar convenios con dicha Agencia y beneficiarse de las ayudas que éstos llevan anudados, debiendo obtener la referida calificación y, por tanto, habiendo de cumplir unos requisitos que, como se ha explicado, no distan de los que se exige para la declaración de utilidad y aun en ciertos extremos resultan más rigurosos. No hay, en suma, una explicación objetiva y razonable que permita justificar el privilegio que se sigue de la interpretación que venía dándose por la Administración tributaria.

Es más, aunque no se requiriera la declaración de utilidad pública para el caso de las ONGDs que sean asociaciones y, por consiguiente, éstas no viniesen obligadas a rendir cuentas de su actuación desde el punto de vista del régimen jurídico que las disciplina, no por ello se encontrarían dispensadas de cumplir todos los demás requisitos que el art. 3 de la Ley 49/2002 establece, como se cuida de señalar en las contestaciones a que nos hemos referido. En este sentido, cabría argumentar que dicha Ley parte de la premisa de que *todas* las entidades susceptibles de ser consideradas como entidades sin fin de

que cuestionen la permanencia de las circunstancias en cuyo mérito obtuvieron la condición de ONGD calificada, o cuando se hubiera producido un cambio sustancial en aquéllas. La referida Orden, en fin, ha sido desarrollada por diversas resoluciones, siendo la última aprobada la Resolución de 17 de septiembre de 2013, de la Presidencia de la AECID, por la que se establece el procedimiento para la obtención, revisión y revocación de la calificación por las organizaciones no gubernamentales de desarrollo (BOE núm. 250, de 18 de octubre), modificada, a su vez, por Resolución de la Presidencia de dicho Organismos de 26 de julio de 2017 (BOE núm. 180, de 29 de julio).

⁶³⁴ En esa línea, tal vez, hubiera bastado adicionar, bien al Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, por el que se regulan los procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, bien al Reglamento por el que se regula el Registro de ONGDs, una disposición en la que se reconociera el proceso de obtención de la acreditación como «ONGD calificada» como un procedimiento especial de declaración de utilidad específico para las ONGDs. O, más simplemente, que declarara su equivalencia a efectos del disfrute de las subvenciones e incentivos fiscales que se reconocen a las declaradas de utilidad pública. Adviértase que ello, además de simplificar, alinearía las dos vertientes financieras, la del ingreso y la del gasto, y ambas, a su vez, con los objetivos extrafiscales a cuya consecución se enderezan subvenciones y beneficios fiscales.

lucro han de rendir cuentas, sin excepción. A ese respecto se ha de recordar que el referido art. 3 les exige en su apartado 9º: «*que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica*», señalando seguidamente que «*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*»⁶³⁵.

Pues bien, ni en la Ley 23/1998, ni en el antiguo, ni en el actual Reglamento que regula el Registro de ONGDs se previene el depósito de las cuentas, ni se establece un procedimiento para que las ONGDs que se inscriban en el mismo puedan rendirlas ante el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación o ante la AECID, en cuanto encargada de aquél. Recordemos a este respecto, que si bien el art. 14 de la LODA establece el deber de que las asociaciones lleven «una contabilidad que permita obtener la *imagen fiel* del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad», así como un inventario de sus bienes y una memoria de las actividades realizadas, lo cierto es que asociaciones no declaradas de utilidad pública no tienen el deber de rendir cuentas de su actuación más que ante sus asociados, a diferencia de las fundaciones de competencia estatal y de las asociaciones declaradas de utilidad pública, que han de hacerlo, respectivamente, ante el Protectorado (art. 25 Ley 50/2002) y ante el órgano encargado de verificar su constitución y de efectuar su inscripción en el Registro correspondiente (art. 34.1 LODA y art. 5 del RD 1740/2003).

La consecuencia sería, pues, que, aun admitiendo cumplido el requisito del art. 2 en punto a la forma, no se verificaría el establecido en el art. 3.9 y, por tanto, no podrían disfrutar del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

En efecto, como se indicaba al inicio de este trabajo y hemos recordado anteriormente, el régimen fiscal de la Ley 49/2002 no es el régimen fiscal de las

⁶³⁵ El precepto plantea, no obstante, importantes dudas interpretativas. Así, desde una lectura literal, cabría considerar que el apartado en cuestión se limita a «reforzar» la exigencia que, en su caso, ya viniere impuesta por la normativa sustantiva por la que se rijan, *pero no a imponer ex novo* un requisito a que no estuvieran ya sometidas. Desde esa perspectiva, «la ausencia de previsión legal específica» se referiría *solamente* al supuesto de que dicha normativa no contuviera una mención al «*plazo*», no a la inexistencia de tal obligación. Otra interpretación, bien diferente, sería considerar que cuando se refiere a que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas «*que establezca su legislación específica*», no está contemplando la posibilidad de que la normativa por la que se rijan pueda no exigirles tal obligación (de manera que en ese supuesto hubiera de entenderse que quedan también dispensadas del cumplimiento de dicho requisito en el ámbito de este régimen fiscal), sino que, distintamente, *partiendo siempre de que la rendición de cuentas es un requisito inexcusable para que puedan ser consideradas ESFL*, lo que viene a decir dicho inciso es que no las impone una forma determinada a que haya de ajustarse dicha rendición, *remitiendo en ese aspecto a lo que disponga el régimen sustantivo de cada una de ellas* y supliendo seguidamente lo menester, en caso de ausencia de una específica previsión legal; interpretación esta última, que se robustece si se tiene en cuenta que todas las entidades que se mencionan en su artículo 2, desde las fundaciones a las federaciones deportivas, son entidades sujetas al control y supervisión de la Administración, aunque pueda haber diferencias en la forma de manifestarse esa tutela y en la manera de producirse dicha rendición.

fundaciones y las asociaciones de utilidad pública, sino el régimen fiscal de las «ESFL». Del análisis del art. 2 en su conjunto y de los requisitos establecidos en el artículo 3 se desprende que éstas son entidades que necesariamente han de rendir cuentas de su actuación ante la Administración Pública. La circunstancia de que el régimen jurídico sustantivo por el que se regulen no imponga tal exigencia a alguna de ellas (como en otro supuesto sucede, por ejemplo, en el caso de las fundaciones en relación al destino de sus bienes en caso de disolución⁶³⁶) no significa que, a efectos de su consideración como ESFL, pueda prescindirse del cumplimiento del mismo en base a no estar previsto en su régimen sustantivo. En definitiva, a través de esta otra vía (en la que el acento se marcaría en que no están sujetas a un régimen de control y supervisión) llegaríamos también a la misma solución: no es posible que disfruten del régimen de la Ley 49/2002, porque ni son entidades sin fin de lucro, en el sentido de dicha Ley, ni se las equipara a las mismas.

7. CONCLUSIONES

El tratamiento fiscal de las ONGDs a partir de la Ley 23/1998, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, ha tenido una letra lo suficientemente ambigua como para determinar que la interpretación dada desde la propia Administración tributaria haya sido más que vacilante. Si en un inicio, bajo la sola vigencia de la Ley 30/1994, las ONGDs no aparecían especialmente subrayadas en su texto, aunque, desde luego, sus fines estaban expresamente contemplados en dicha Ley y, por consiguiente, podían gozar del régimen tributario especial que la misma entronizaba siempre que cumplieran los requisitos formales y materiales que establecía (entre los que se encontraba la declaración de utilidad pública en el caso de las asociaciones), en igualdad con otras entidades sin fin de lucro dedicadas a fines de interés general, es lo cierto que el afán omnicompreensivo que presidiría el dictado de la posterior Ley 23/1998 llevaría a dicha Ley sectorial a la incorporación a su texto de los aspectos fiscales y otras medidas de fomento a la cooperación no gubernamental, otorgándose, en ese sentido, una especial atención a las ONGDs. Lo desafortunado es que para dar notoriedad a dicho tipo de fines y organizaciones se pusiera en riesgo no sólo la seguridad jurídica en punto al alcance del régimen fiscal de la Ley 30/1994, que se quiso que mantuvieran, sino la propia igualdad de trato entre entidades sin fin de lucro, cuyos fines de interés general (a diferencia de épocas pasadas, en los que se distinguía entre benéficos, culturales, científicos, docentes...) recibían en la misma un tratamiento fiscal uniforme, sin perjuicio de la posibilidad general de priorizar

⁶³⁶ Como es sabido, ciertas normativas autonómicas permiten que los bienes y derechos resultantes de la liquidación de una Fundación extinguida puedan tener el destino previsto por el fundador, siendo que el apartado 6º del art. 3 de la Ley 49/2002 impone, por el contrario, que su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo y que esa circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta. Vid., art. 3.6º Ley 49/2002, art. 27 de la Ley de Fundaciones de la CAM y STC 341/2005, de 21 diciembre.

ciertas actividades, pero en el ámbito de los incentivos al mecenazgo, no en el de su propio régimen tributario.

No obstante, a pesar de la literalidad de ciertos preceptos de la Ley 23/1998 (señaladamente, de sus artículos 33.2, último inciso, y 35), que, conforme a algunas de las hipótesis que hemos examinado, de estimarse vigentes, requerirían cierta interpretación correctiva, estimo que, a la postre, no hay méritos suficientes para entender que esta última Ley quisiera suprimir esa igualdad, modificando la Ley 30/1994 en relación a las ONGDs, sino que más bien, con independencia del juego parlamentario y las declaraciones políticas que impregnaron su tramitación, su pretensión fue fundamentalmente «pedagógica», en el sentido de que, más que innovar, quiso reproducir lo que ya resultaba de la aplicación de las normas fiscales en aquel momento vigentes. Aunque, ciertamente, como hemos visto, se ha de reconocer que no faltaban argumentos para sostener su intención de erigir a las ONGDs como una «nueva categoría» de entidades sin fin de lucro, cuya definición desbordaría el concepto adoptado por la Ley 30/1994 —ceñido a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad—, pero a las que, no obstante, respetando la «forma», se les habría atribuido el mismo régimen fiscal que a éstas, lo que —según una línea interpretativa que no comparto—, equivalía a que aquellas ONGDs constituidas como «asociación» pudieran disfrutar del régimen tributario especial establecido por dicha Ley, *estuvieran o no declaradas de utilidad pública*, con tal de que estuvieran inscritas en el/los Registros de ONGDs (en principio, tanto en el de la AECID como en los autonómicos de idéntica naturaleza), a diferencia de lo que sucedía con el resto de asociaciones que pudieran perseguir igualmente fines de interés general.

En todo caso, aunque la posterior Ley 49/2002 no constituye precisamente un dechado de perfección técnica y en cierta medida parece reproducir los defectos y ambigüedades de la Ley 23/1998 —lo que, de nuevo, trae como consecuencia que se puedan seguir sosteniendo interpretaciones disímiles—, me inclino a considerar, entre las distintas lecturas que se han examinado, que la Ley 49/2002 se encuentra no sólo más próxima al tratamiento homogéneo que inició su predecesora, la Ley 30/1994, sino que decididamente abunda en esa misma línea, desentendiéndose de una singularización de las ONGDs que las convirtiera en entidades privilegiadas —privilegio que, en rigor, solo alcanzaría a las que fueran asociaciones— respecto de otras entidades sin fin de lucro también con forma de asociación que, en defecto de su declaración de utilidad pública, se ven abocadas a aplicar el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas y no el de las entidades sin fin de lucro, con la importante consecuencia de que tampoco podrían ser consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo, perdiendo atractivo para la financiación privada. Se debe tener presente que el régimen de la Ley 49/2002 no es el régimen fiscal de las fundaciones, de las asociaciones de utilidad pública, de las ONGDs... es el régimen fiscal de las «entidades sin fin de lucro». El concepto de «entidad sin fin de lucro» constituye, como la propia Exposición de Motivos de la Ley se encarga de subrayar, uno de los tres pilares básicos en que se apoya dicho régimen especial. Ello implica que sus requisitos y condiciones no pueden interpretarse

desde la sola perspectiva del régimen jurídico civil o administrativo que corresponda individualmente a cada una de las figuras inicialmente seleccionadas, de manera que, en mi sentir, más allá del brindis a la visibilidad de dichas entidades que supone su expresa mención en la letra c) de su artículo 2, hay que considerar superados —suprimidos— los particularismos que, eventualmente, cupiera entender que dispuso la Ley 23/1998, considerando por tales la dispensa de la declaración de utilidad pública en el caso de las asociaciones y la obligatoriedad, con carácter general para todas las ONGDs, de su inscripción en el Registro de la AECID (o en los autonómicos, en su caso) como requisito *sine qua non* para el disfrute del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro; obligatoriedad de registro cuya duplicidad —o triplicidad— con su inscripción en otros, tanto en razón de su naturaleza como de su ámbito territorial, y con la propia evaluación que ya se realiza por los Protectorados (en el caso de las fundaciones) o los órganos encargados de su declaración de utilidad pública (en el caso de las asociaciones), no se compadece, a mi modo de ver, con las exigencias constitucionales del derecho de asociación y, más ampliamente, con la participación de todos los ciudadanos, y de los grupos en que se integran, en la vida política, económica, cultural y social (art. 9.2 CE).

La letra del propio art. 2.c) de la Ley 49/2002, en la que no en vano se omite toda referencia a que su consideración como ESFL y la aplicación del régimen fiscal solo procedería respecto de las ONGDs «inscritas», resulta bien elocuente y expresiva, tanto si se compara con la letra del art. 35.1 de la Ley 23/1998, en la que se hace expresa (y redundante) mención a dicha exigencia, como con la referencia a otras entidades contenida en el mismo art. 2 de la Ley 49/2002, como es el caso de las delegaciones de fundaciones extranjeras, respecto de las que, a diferencia de las ONGDs, se subraya que han de estar «inscritas» en el Registro (en ese caso, de Fundaciones), habiendo de entenderse, en esa línea, que el «registro correspondiente» a que, con carácter general, se refiere luego el art. 3.7 de la Ley 49/2002 es aquel que permita verificar o constituya un paso previo de la constatación de que se trata de entidades que carecen de fin de lucro y persiguen fines de interés general, facilitando el control y vigilancia de la Administración —lo que no sucede de igual manera con la inscripción en el Registro de la AECID, pese al intento reglamentario— por lo que, en principio, el registro a que alude dicho art. 3.7 no podría ser otro que el correspondiente a su naturaleza jurídica.

En suma, tras la Ley 49/2002, la obligatoriedad de su inscripción en el registro de ONGDs (en el de la AECID o en los autonómicos) sólo procede como condición para que puedan ser beneficiarias de subvenciones y ayudas computables como AOD, sin que tal inscripción las libere de estar declaradas de utilidad pública para poder acogerse al régimen fiscal establecido por esta Ley.

A este respecto, el examen del actual Reglamento del Registro estatal de ONGDs conduce a considerar que se excedió en su papel. Impregnado de cierto aroma recentralizador y particularista, fruto de la respuesta condicionada tanto por la percepción de la creciente —y en ocasiones desconcertante—

actividad internacional de las CCAA, como por el imparable protagonismo de las ONGDs, que de su práctica irrelevancia han pasado a gestionar un cuantioso volumen de recursos con destino a la cooperación internacional, lo que le ha conducido a promover, por encima de su finalidad fundamental —la publicidad— a un tipo de entidades con capacidad de gestión, el Reglamento del Registro de la AECID abordaría su propósito asido de la tributación como vía justificadora, a semejanza de la declaración de utilidad pública, pero situando el centro de gravedad en dicha Agencia estatal, tanto frente a los registros correspondientes a su naturaleza jurídica y a los órganos encargados de su declaración de utilidad pública como en relación a los registros autonómicos de idéntico fin, respecto de los que deja en duda la suficiencia de la inscripción en los mismos para disfrutar del régimen fiscal especial de las ESFL o la posible diferencia en los requisitos para el acceso a dichos registros y, por ende, al disfrute del repetido régimen fiscal, según el lugar en que se hayan inscrito. Todo lo cual, con independencia de que pueda o no compartirse el designio perseguido, hubiera requerido, a mi juicio, algo más que una mera norma reglamentaria, especialmente en lo que se refiere a los condicionamientos al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

IV. LAS DELEGACIONES DE FUNDACIONES EXTRANJERAS INSCRITAS EN EL REGISTRO DE FUNDACIONES.

1. INTRODUCCIÓN

Las *delegaciones de fundaciones extranjeras* son la cuarta categoría de entidades que la Ley 49/2002 menciona como sujetos del régimen fiscal que en la misma se entroniza⁶³⁷. A este respecto, hemos de comenzar señalando que, a pesar de la creciente internacionalización del altruismo, la atención que la doctrina patria ha dedicado al establecimiento de este tipo de entidades en nuestro suelo y, en general, al ejercicio de sus actividades en España resulta, sin embargo, abrumadoramente menor que la prodigada al mismo fenómeno cuando éste es protagonizado por otras organizaciones, como las sociedades, en las que, por obvios motivos de importancia en el tráfico económico, se ha centrado el interés de las distintas ramas jurídicas. En este sentido, si exceptuamos alguna monografía realizada desde la óptica del Derecho Internacional Privado⁶³⁸ y algún que otro artículo doctrinal, la literatura sobre la actividad transnacional de las fundaciones no puede, desde luego, calificarse de prolija⁶³⁹.

⁶³⁷ Vid., el art. 2.d) 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. BOE núm. 307, de 24 de diciembre.

⁶³⁸ Así, la de GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003.

⁶³⁹ La misma carencia, en el ámbito del DIPr, señalaba GARDEÑES (*Las Fundaciones...*, op. cit. p. 46-47). A este respecto, no obstante, al margen de las referencias generales en los manuales de Derecho Internacional Privado (por todos, vid., «Personas Jurídicas y sociedades mercantiles», en AAVV, *Derecho Internacional Privado*, Vól. II, dirs.: CALVO CARAVACA, A.L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, Edit. Comares, Granada, 2004, §75, pp.483-484) y de la bibliografía anotada por dicho autor, cabe citar, *sin ánimo de ser exhaustivo*, los trabajos de CAMPUZANO DÍAZ, B.: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1745, 1995, pp. 3204-3225; TRINIDAD GARCÍA, M^a.L.: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AAVV, *Derecho Registral Internacional. Homenaje a la memoria del profesor Rafael Arroyo Montero*. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Iprolex, Madrid, 2003, pp. 109-126; PÉREZ MILLA, J.: «De las incertidumbres de la economía social autonómica en el tráfico externo», *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, nº 8, 2005, www.reei.org.; y del propio GARDEÑES: «Problemática registral de las fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España», en AAVV, *Derecho Registral Internacional*, op. cit., pp. 68-93, y «Las fundaciones en el contexto internacional», en AAVV, *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, edit. Boch, Barcelona, 1^a edición, marzo 2007, pp. 1141-1207. También cabe mencionar los trabajos de PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Comentario al artículo 5», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre de Derecho-Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 40-44; GARCÍA ANDRADE, J.: *La Fundación: un estudio jurídico*, Colección Solidaridad 11, Fundación Once-Escuela Libre Editorial, Madrid, 1997, pp. 53-54 y 358; GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre*, Thomsom-Aranzadi, Navarra, 2003, pp. 84-88; CUSCÓ, M. y CUNILLERA, M.: *Comentarios a la nueva Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre*, DIJUSA, 2003, pp. 82-83; SANTOS MORÓN, M^a J.: «La nacionalidad de las fundaciones. Actividad en España de las fundaciones extranjeras (art. 7)», en AA.VV.,

Mayor escasez de estudios —aunque afortunadamente en aumento— se aprecia aún en el ámbito del Derecho Tributario, donde su tratamiento suele saldarse habitualmente con algún breve comentario a la luz de lo dispuesto en la Ley de Fundaciones, señalando que la posibilidad de que disfruten del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro viene abonada por su sometimiento al mismo régimen jurídico y a los mismos requisitos que las fundaciones españolas⁶⁴⁰; lo que, no por cierto, deja, sin embargo, de resultar

Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, Fundación Once-Iustel, Madrid, 2005, pp. 181-1997; o LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La Ordenación legal de las Fundaciones*, La Ley, Madrid, 2006, pp.135-136 y 154-156, todos ellos con referencias al tema, aunque con distinta intensidad y calado. Otra cosa, distinta de la actividad de las fundaciones extranjeras en España, son los estudios de Derecho comparado sobre las fundaciones y sobre el mecenazgo, a los que la atención deparada por los autores ha sido mayor. Sobre ello, vid., CABRA DE LUNA, M.A.: *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*. Colección Solidaridad 13, Fundación Once-Escuela Libre Editorial, Madrid, 1998, pp. 271-328, y el comentario bibliográfico que allí se realiza: pp. 1090-1093. Asimismo, se han de citar los trabajos de MONTERO SIMÓ, Marta, «La fiscalidad de las *Nonprofit Organizations* en EE.UU.: El disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. núm. 24/09; de ALLÍ TURRILLAS, Juan-Cruz: «Origen, crisis jurídica y cambios en ciernes en la regulación del sector no lucrativo de tipo “fundacional” en los EE.UU.», *Revista Española del Tercer Sector*, núm. 21/mayo-agosto 2012; y, también del mismo autor, *La fundación ¿Una casa sin dueño? (Gobierno, responsabilidad y control público de las fundaciones en Inglaterra, EE.UU., Alemania y Francia)*, Iustel-Fundación Alfonso Martín Escudero, Madrid, 2012; BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PEÑALOSA ESTEBAN, I.: «El régimen fiscal del mecenazgo en el derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y Estados Unidos». *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, núm. 872, 2013 (ejemplar dedicado a Participación cívica y filantropía), pp. 29-44. Y, más recientemente, los estudios de Derecho comparado de LUCAS DURÁN, M.: «Francia»; GALLEGO GARCÍA, R. Y PEÑALOSA ESTEBAN, I.: «Reino Unido»; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Comentario General» y «Estados Unidos»; y BÁEZ MORENO, A.: «Alemania», todos ellos contenidos en la obra colectiva *Fiscalidad del mecenazgo*, edit. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 235-317.

⁶⁴⁰ En este sentido, GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2003, pág. 51; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Civitas, Madrid, 2003, pp. 77-78; y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Aranzadi, Navarra, 1995, pp. 86-87 y 145-146, éste último, respecto de la anterior Ley de Fundaciones. No obstante, abordan, con mayor atención el tema, GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. («Las fundaciones ante los convenios de doble imposición», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vól. XXXIV, núm. 173, septiembre-octubre 1984, pp. 1103-1108) y GOTA LOSADA, A. (*Tratado del Impuesto de Sociedades*, tomo III, Banco Exterior de España, Madrid, 1989, pp. 244-250), aunque ambos bajo la vigencia de la LIS-78 y con anterioridad a las Leyes de Fundaciones de 1994 y 2002. También han de mencionarse los trabajos de GIMÉNEZ-REINA, E. y ZURDO, J.: «Disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, op. cit., pp. 662-675, específicamente dedicado a la tributación de las fundaciones extranjeras conforme a la citada Disposición adicional de la Ley 30/1994, y de GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, pp.107-109, que dedica un apartado a comentar el régimen de las entidades sujetas por obligación real, igualmente en relación a la Ley 30/1994. Ya respecto de la vigente Ley 49/2002, cabe citar el de MARCO SERRANO, L.M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Rev. Estudios Financieros*, núm. 250, 2004, pp. 8-9, que,

insuficiente para enfrentarnos con algunos problemas, comenzando por los que puede presentar la utilización por la propia Ley 49/2002 de términos como el de «delegación» o el de fundación «extranjera», ajenos, en principio, al ámbito fiscal a que dicha Ley pertenece⁶⁴¹; máxime, si se tiene en cuenta que su sujeción tributaria no se produce, *prima facie*, a los mismos conceptos impositivos que las fundaciones españolas: adviértase que las fundaciones extranjeras, entendidas como entidades no residentes, no se someten al Impuesto sobre Sociedades (IS), sino al Impuesto sobre la Renta de los no residentes (IRNR). Algo, como veremos, que aparentemente habría olvidado el legislador de la Ley 49/2002, que omite toda referencia a dicho último Impuesto⁶⁴². Y digo «aparentemente», porque la contemplación de las delegaciones como uno de los «sujetos» del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro exige la reflexión de si verdaderamente se trató de un olvido, superable hermenéuticamente, como han entendido algunos autores⁶⁴³, o si, por el contrario, no constituye omisión alguna y lo que ocurre, más bien, no es

aunque prácticamente de pasada, realiza alguna interesante observación; y, muy especialmente, los de FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Nueva Fiscalidad*, núm. 9-2006, octubre 2006, págs. 9-69, y los de LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, (Dirs.: MUÑOZ MACHADO, S.; CRUZ AMORÓS, M., y DE LORENZO GARCÍA, R.), Fundación Once-Iustel, Madrid, 2005, págs. pp. 1185-1240; «Mecenazgo europeo sin fronteras», *Crónica Tributaria: boletín de actualidad* núm. 3/2014, pp. 23-28; «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», *Crónica Tributaria* núm. 153/2014, pp. 221-259; «Una fiscalidad para las fundaciones y el mecenazgo en Europa», en AAVV, *Anuario de Derecho de Fundaciones 2013* (dirs.: Muñoz Machado, S, y Piñar Mañas, J.L.), Iustel, Madrid, 2014, pp. 227-262; y, más recientemente, «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», en AA.VV. (dir. CABRA DE LUNA, M.A.), *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, CERMI, Madrid, 2017, pp. 279-303. Asimismo, se han de mencionar los de SANZ GADEA, E.: «Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas», en AA.VV. (dir. CABRA DE LUNA, M.A.), *La dimensión social de la fiscalidad...*, *op. cit.*, pp. 449-475, y CÍVICO MALDONADO, J.A. y ABAD GURUMETA, S.: «La fiscalidad de las actividades sin ánimo de lucro con componente internacional», en AA.VV., *Fiscalidad del mecenazgo*, edit. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 75-95. La lista, no obstante, no pretende ser exhaustiva.

⁶⁴¹ Como ya apuntara GARCÍA LUIS en relación a la Ley 30/1994, en puridad, hablar de fundaciones «extranjeras» constituye una incorrección, «pues dentro del régimen de tributación del Impuesto sobre Sociedades, no importa la nacionalidad sino su residencia». En este sentido, proseguiría dicho autor, «la fundación “extranjera”, será aquélla que no se encuentre en ninguna de las situaciones contempladas en el artículo 9 de la LIS [hoy, art. 8.1 LIS-2014] y que atribuyen la condición de entidad residente» (Cfr., GARCÍA LUIS, T. *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, *op. cit.*, p. 107). No obstante, será necesario prestar especial atención a la utilización de dichos conceptos por el Legislador, porque van a tener una importancia decisiva en orden a identificar con exactitud el tipo de entidades y situaciones que van a merecer el tratamiento ventajoso que dispensa el régimen fiscal de la Ley 49/2002.

⁶⁴² Salvo en relación al mecenazgo (vid., los arts. 21, 23.1, 25, 26 y 27 de la Ley 49/2002).

⁶⁴³ Por todos, MARCO SERRANO, L.M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, pág. 9), y LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, *op. cit.*, pág. 1191-1192.

sino la natural consecuencia de haberse culminado la «personalización» fiscal de la delegación y su plena equiparación a las fundaciones españolas, hasta llevarla —más allá del concepto de establecimiento permanente— al extremo de ser tenida por una entidad residente sujeta al IS.

Es oportuno señalar que esa es también la propuesta que *con carácter general para cualesquiera establecimientos permanentes* ha sido recientemente defendida, desde una perspectiva de *lege ferenda*, por algunos autores⁶⁴⁴. No obstante, en relación a este aspecto, el análisis que aquí se ofrece se sitúa en un escenario distinto: se trata de verificar *de lege lata* hasta qué punto se ha dado ya ese paso en el caso concreto de las delegaciones de fundaciones extranjeras, aunque los operadores jurídicos no hayan sido plenamente conscientes o se hayan decantado por otra solución, tal vez, más cómoda, pero no necesariamente la menos perturbadora.

En efecto, la deficiente regulación de la fiscalidad de las delegaciones de fundaciones extranjeras nos enfrentará a dos lecturas contrapuestas de su régimen tributario:

- Por un lado, estimar que se encuentran sujetas al IRNR; tesis por la que se inclina mayoritariamente la doctrina, pero cuya admisibilidad, pese a la primera apariencia, no se revelará tan sencilla, obligando a una ensortijada exégesis del TRLIRNR⁶⁴⁵, del TRLIS-04⁶⁴⁶ (hoy ya, de la LIS-2014⁶⁴⁷) y de la propia Ley 49/2002, a la que se ha de añadir la necesidad de encajar el concepto de delegación en la noción de establecimiento permanente, para superar con todo ello el sinsentido de que no se establezca ningún beneficio sobre las rentas que obtengan en España, a pesar de su calificación como entidades sin fin de lucro⁶⁴⁸; y,

⁶⁴⁴ Me estoy refiriendo a CUBERO TRUYO, A.: «Aplicabilidad de criterios característicos de la imposición directa a la regulación futura de los establecimientos permanentes y mejoras técnicas en su regulación actual», en AA.VV. (dirs.: LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á.; coord.: GARCÍA MARTÍNEZ, Á.): *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 3/2018, en especial, pp. 264-267). Anteriormente ya lo había defendido en *Principios de la Imposición sobre la Renta de los No Residentes*. Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, 1994, *passim*. [Accesible en <<http://hdl.handle.net/11441/23998>>]; y en «Un nuevo enfoque legislativo para la obligación real de contribuir», *Boletín Aranzadi Fiscal* núm. 3/1998 (BIB 1998\1636).

⁶⁴⁵ Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. BOE núm. 62, de 12/03/2004.

⁶⁴⁶ Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo. BOE núm. 61, de 11/03/2004.

⁶⁴⁷ Ley 27/2014, de 27 Nov., del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 288, de 28/11/2014.

⁶⁴⁸ Que es la conclusión a que conduce, como se ha dicho, la flagrante omisión en la Ley 49/2002 de toda referencia al IRNR cuando establece el régimen tributario de las entidades sin fin de lucro. A colmar esa «laguna» se dirigiría, precisamente, uno de los preceptos de la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, presentada por el Grupo Parlamentario

- Por otro, considerar, en cambio, a dichas delegaciones como entidades sujetas al IS, lo que no resulta tampoco de menor dificultad, dada su carencia de personalidad jurídica, aunque puede encontrar apoyo, no obstante, en determinada lectura, antes, del art. 9.2 y de la DF.1ª del TRLIS-04 y, hoy ya, del art. 9.2 y DF.2ª de la LIS-2014, en relación con el título II de la Ley 49/2002.

Finalmente, convendrá advertir que no se abordará en este capítulo el examen de estas entidades desde la perspectiva del Derecho comunitario. El tema merece, por sí solo, un examen específico de cierta magnitud, que, entre otros aspectos, exigirá analizar con cierto detenimiento la polémica jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)⁶⁴⁹, lo que haremos en un ulterior capítulo *ad hoc*, en el que trataremos la problemática tanto de las fundaciones extranjeras como de las demás entidades sin fin de lucro.

catalán en el Congreso (CiU), núm. 122/000160, BOCG, X Legislatura, serie B, núm. 183-1, de 23 de mayo de 2014, en cuyo artículo tercero se proponía una nueva redacción del art. 5 de la citada Ley, para incorporar un nuevo apartado con el siguiente tenor:

«2. En el caso al que se refiere la letra d) del artículo 2 de esta ley [a saber, el relativo a las delegaciones de fundaciones extranjeras], *las exenciones que se establecen en los artículos siguientes, serán de aplicación respecto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes*».

Dicha iniciativa, sin embargo, decaería con la disolución de la Cámara (vid., el acuerdo de la Mesa de la Diputación Permanente, en su reunión del día 28 de octubre de 2015, mediante el que se dispondría la publicación, entre otras, de la relación de iniciativas ya calificadas que se hallaban en tramitación en el momento de la disolución y que caducaron como consecuencia de ésta: BOCG. Congreso de los Diputados, Serie D, núm. 758, de 20 de noviembre de 2015, pág. 10).

En el mismo sentido, debe anotarse la «Proposición de Ley de modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias», presentada por el Grupo Parlamentario Popular el pasado 27 de febrero de 2018 (vid. BOCG, Congreso de los Diputados, XII Legislatura, serie B, núm. 225-1, de 9 de marzo de 2018, Proposición de Ley núm. 122/000196), en la que, al margen de lo que cabría considerar su objetivo principal —a saber, la modificación del IIVTNU, tras la STC núm. 59/2017, de 11 de mayo—, se dirige, apelando de forma vaga y somera a la necesidad de «adaptar la normativa interna al ordenamiento comunitario», a proponer la modificación de los arts. 2 y 5 de la Ley 49/2002, así como de la rúbrica del Capítulo II de su Título II, entre otros, con el inconfesado designio de salvar la incoherencia a que nos referimos en el texto, decantándose, entre las distintas opciones, por dar entrada al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁶⁴⁹ Especialmente, de las sentencias de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicología Walter Stauffer vs. Finanzamt München für Körperschaften*, as. C-386/04, y de 27 de enero de 2009, *Hein Persche vs. Finanzamt Lüdenscheid*, as. C-318/07, pero también de otras, como la de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach eV vs. État belge*, as. C-25/10; la de 16 de junio de 2011, *Comisión vs. República de Austria*, as. C-10/10; la de 16 de julio de 2015, *Comisión Europea contra República Francesa*, as. C-485/14; o la de 17 de septiembre de 2015, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, as. C-589/13.

1.1 La equiparación a las fundaciones españolas.

1.1.1 Ideas previas y antecedentes.

Contrariamente que en el caso de las delegaciones de *asociaciones extranjeras*, que no se contemplan como posibles destinatarias del régimen fiscal que nos ocupa⁶⁵⁰, la Ley 49/2002, como he señalado, menciona expresamente en su art. 2 d), entre las entidades susceptibles de ser calificadas como ESFL, a «*las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones*». Pero, como en otros tantos aspectos, su incorporación al elenco de entidades que pueden disfrutar de un estatuto fiscal privilegiado no constituye verdaderamente una novedad: la Ley 30/1994⁶⁵¹ se referiría igualmente a ellas, por un lado, en su artículo 5, al

⁶⁵⁰ El art. 9.3 de la LODA (Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. BOE núm. 73, de 26 de marzo) establece que «Sin perjuicio de lo que disponga el ordenamiento comunitario, las asociaciones extranjeras para poder ejercer actividades en España, de forma estable o duradera, deberán establecer una *delegación* en territorio español», lo que, en principio, no parece muy alejado de lo dispuesto para las fundaciones extranjeras en el art. 7.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Ahora bien, recuérdese que las asociaciones, pese a que son entidades carentes de finalidad lucrativa, no han de perseguir *necesariamente* fines de interés general, a diferencia de las fundaciones, en las que resulta inexcusable (art. 34 CE). En este sentido, la Ley 49/2002 no considera como ESFL a otras asociaciones que a las de *utilidad pública*, que, distintamente, sí tienen como requisito esencial la persecución de fines de interés general y quedan sujetas al control y supervisión de los órganos competentes de la Administración. Y aquí puede encontrarse la causa de que las *delegaciones de asociaciones extranjeras* no se contemplen entre las destinatarias de este régimen fiscal. Nuestro Ordenamiento parte de la premisa de que sólo las entidades que tengan su domicilio en España y se sometan a la ley española se encuentran en condiciones de satisfacer los requisitos necesarios para hacerse merecedoras de la calificación de utilidad pública. En este sentido, como dije, la Ley 49/2002 se pliega enteramente a la consideración que las entidades sin fin de lucro reciben en la normativa reguladora de su respectivo régimen sustantivo y desde el momento en que la LODA no contempla que dichos establecimientos secundarios puedan ser objeto de tal calificación (que, por otra parte, arrastra aún ciertos resabios de discrecionalidad en su otorgamiento, fruto de su tradicional concepción como medida de fomento de organizaciones que coadyuvan al cumplimiento de fines encuadrados en la competencia de la Administración), la Ley 49/2002 —que, a la postre, no es sino un instrumento al servicio de los fines extrafiscales que pretenden promoverse— no las contemplará tampoco como sujetos del régimen fiscal que establece. Conviene apostillar que esa diversidad de tratamiento no puede considerarse, sin embargo, discriminatoria ni desde el punto de vista de nuestro Derecho doméstico ni desde el punto de vista del Derecho internacional financiero. Recordemos que las cláusulas de no discriminación habitualmente contenidas en los CDIs suscritos por España siguiendo el MCOCDE no imponen a los Estados contratantes la obligación de conceder a las instituciones privadas sin fin de lucro del otro Estado los mismos beneficios que tenga reconocidos a favor de las suyas (por todas, véase la contestación de la DGT a la consulta V1942-15, de 19/06/2015). La situación es distinta, sin embargo, cuando nos encontramos ante asociaciones de otros países de la Unión Europea que pretendan ejercer las libertades económicas, pero tal análisis, como se ha dicho, escapa de los límites del presente trabajo.

⁶⁵¹ Ley 30/1994, de 24 noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. BOE núm. 282, de 25/11/1994. Ya derogada.

regular el régimen «*sustantivo*» de las fundaciones⁶⁵², y, por otro, en el terreno propiamente fiscal, en su Disposición adicional decimosexta, en la que se reconocía la posibilidad de que disfrutaran del régimen especial de las entidades sin fin de lucro respecto de las actividades de sus delegaciones en España⁶⁵³.

No obstante a lo anterior, sería erróneo pensar que la fiscalidad de las fundaciones extranjeras ha sido un tema pacífico. En este sentido conviene hacer mención de que, hasta la Ley 30/1994, la tónica dominante era considerar que las fundaciones extranjeras no resultaban fiscalmente equiparables a las españolas, destacándose su sujeción al Impuesto sobre Sociedades *sin poderse beneficiar de la exención establecida en el art. 5.2 e) de la LIS-78*⁶⁵⁴ a favor de los «establecimientos, instituciones, *fundaciones o*

⁶⁵² En el aspecto sustantivo, la contemplación de las fundaciones extranjeras por la Ley 30/1994 sí pudo considerarse un cambio respecto del panorama legislativo anterior, pues, hasta entonces, nuestro Derecho de fundaciones, con la notable excepción del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972 (exclusivamente ceñido a las de carácter cultural o docente), no hacía referencia expresa a las mismas, como han recordado, entre otros, GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003, p. 168-169; y TRINIDAD GARCÍA, M^a LUISA: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones Extranjeras», en AA.VV., *Derecho Registral Internacional...*, *op. cit.*, pág. 111.

⁶⁵³ Como se indicaba en la nota precedente, ya con anterioridad a la Ley 30/1994, el Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972 establecía en su artículo 57 que:

«Las Fundaciones culturales extranjeras que ejerzan en España actividades propias de su objeto *gozarán respecto de éstas de los beneficios aplicables a las españolas* siempre que se ajusten a lo siguiente:

- 1.- Establecimiento de una delegación dentro del territorio español.
- 2.- Cumplimiento de todos los requisitos de fondo establecidos por este Reglamento y específicamente los de sus artículos 1, 19 y 28.
- 3.- Inscripción en el Registro de Fundaciones culturales privadas».

Al precepto transcrito ha de añadirse lo dispuesto en el artículo 58 del mismo Reglamento, que, en idéntico sentido, sujetaba a dichas fundaciones extranjeras a iguales requisitos que las fundaciones patrias respecto del ejercicio de sus actividades en España, la obligación de elaborar una Memoria anual explicativa y el control del Protectorado «*en la misma forma que las Fundaciones culturales privadas de nacionalidad española*».

Como tendremos ocasión de comprobar, estas exigencias no eran muy diferentes de las que, ya con carácter general y no sólo respecto de las culturales, establecería más tarde la Ley 30/1994 y, hoy, la Ley 50/2002, en la que firmemente se apoyará la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fin de Lucro para el reconocimiento de su paridad fiscal con las fundaciones españolas. No obstante, debemos recordar con SANZ GADEA que, *in illo tempore*, el Texto Refundido de la entonces denominada Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 1967 no las calificaba aún como sujetos pasivos, condición que no «ganaron» hasta la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (LIS-78). Cfr., SANZ GADEA, E.: «Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas», *op. cit.*, p. 450.

⁶⁵⁴ Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 312, de 30/12/1978.

asociaciones (...) declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado»⁶⁵⁵.

En efecto, aunque no faltaron voces autorizadas que abogaron por una interpretación más flexible⁶⁵⁶, para la Administración Tributaria y para un importante sector de la doctrina dicha exención solamente afectaba a los sujetos por obligación personal, es decir, a los residentes en España⁶⁵⁷.

Por mi parte, sin ánimo de entrar en una polémica ya periclitada, considero que la exención había de resultar aplicable tanto a las fundaciones sujetas al Impuesto por obligación personal, como a las fundaciones

⁶⁵⁵ Así, lo recordaría MARTÍNEZ LAFUENTE, al señalar que «La asimilación de régimen tributario [entre fundaciones patrias y foráneas] no era la que se desprendía de la normativa hasta ahora vigente» (en referencia a la inmediatamente anterior a la Ley 30/1994), citando a ese respecto, una consulta de la DGT de 25 de junio de 1992, en la que, en relación a un legado en favor de una fundación extranjera, el citado Centro Directivo concluía que «la adquisición por la misma por título de herencia de bienes y derechos situados en España debe tributar como corresponda en el Impuesto sobre Sociedades» (Vid., MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y Mecenazgo ...*, op. cit., p. 86, nota 125). Para la inteligencia de dicha cita, debemos recordar por nuestra parte: 1º que hasta la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (LIRNR), las entidades no residentes en España tributaban en el Impuesto sobre Sociedades por la denominada modalidad de sujeción por «obligación real»; y, 2º que conforme a la DF 4ª de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por las entidades a que se refería el artículo 5º de la LIS-78, estaban exentos en el Impuesto sobre Sociedades. Lo que nos lleva a que las fundaciones extranjeras, según el criterio que subyace en la consulta, no se consideraban como una de las entidades a que se refería dicho art. 5º; criterio que, como veremos, aparece confirmado en las consultas y doctrina a que seguidamente se hará referencia.

⁶⁵⁶ En este sentido se manifestaría GUIJARRO ZUBIZARRETA. «Dicho artículo —diría este autor en referencia al citado art. 5.2 e) LIS/78— podría así entenderse aplicable a instituciones, fundaciones, etc., con independencia de su nacionalidad y residencia, en cuanto obtengan fondos destinados a los fines que le son propios y conste suficientemente a las autoridades españolas el carácter benéfico o de utilidad pública de la institución», añadiendo: «En caso contrario resultaría que tal exención sólo se aplica a los sujetos pasivos por obligación personal y no acoge, en cambio, a los sujetos pasivos por obligación real, a pesar de estar unos y otros sometidos al mismo impuesto». Cfr., GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.: «Las Fundaciones ante los Convenios de Doble Imposición», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XXXIV, nº 173, septiembre-octubre 1984, pág. 1105. La cursiva es mía.

⁶⁵⁷ De este criterio era GOTA LOSADA, quien tras recordar su sujeción al IS conforme a lo dispuesto en el artículo 7º de la LIS-78 y el artículo 19 de su Reglamento, afirmaba sin paliativos que «Las fundaciones extranjeras no tienen derecho a las exenciones previstas en la letra e), apartado 2, del art. 5º de la Ley 61/1978», añadiendo en ese sentido que «[l]a Dirección General de Tributos ha contestado con carácter vinculante una consulta sobre esta cuestión, manteniendo la siguiente tesis: “La exención del art. 5º.2, e), solamente es aplicable a los sujetos pasivos por obligación personal, o sea, a los residentes en España, sin que pueda admitirse la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de la exenciones”». De la misma opinión, BUIREU GUARRO (*Impuesto sobre Sociedades. Legislación tributaria comentada*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981, pág. 60, según recuerda GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, op. cit., págs. 106-109); y E. GIMÉNEZ REYNA y J. ZURDO («Comentario a la Disposición Adicional Decimosexta», op. cit., pág. 668-669), para quienes dicha doctrina seguía siendo válida después de la Ley 30/1994.

extranjeras, sujetas por *obligación real*, sin que la falta de una mención expresa a las entidades no residentes o la distinta modalidad de sujeción al Impuesto, fuesen argumentos suficientes para negarles su disfrute, desde el momento en que el precepto tampoco constreñía expresamente la exención a los sujetos pasivos por *obligación personal*. Ahora bien, dicho esto, se imponía diferenciar entre aquellas fundaciones no residentes que hubieran sido reconocidas como benéficas por las autoridades españolas competentes, rindiendo cuentas de su actuación ante las mismas⁶⁵⁸ (a las que entiendo que resultaba perfectamente aplicable dicha exención), y aquellas otras que, sin llenar dichos requisitos, obtuviesen rendimientos de fuente española sin estar amparadas por un Convenio de Doble Imposición (CDI)⁶⁵⁹, respecto de las cuales se había de reconocer que las diversas consideraciones sobre la conveniencia de remover los obstáculos al altruismo internacional, la existencia de controles equiparables en sus países de residencia o la necesidad de dispensar un trato igualitario a fundaciones residentes y no residentes, carecían de la virtud necesaria para que pudieran ser consideradas exentas, conforme a una interpretación rigurosa de la normativa fiscal entonces vigente⁶⁶⁰.

En puridad, los problemas habían sido planteados no ya por cuanto interesaba a la tributación de las fundaciones no residentes, sino especialmente por la repercusión que la inaplicabilidad de la exención tenía respecto de terceros residentes cuando éstos eran, a su vez, entidades sin fin de lucro con las que la fundación extranjera hubiere suscrito un convenio de investigación o de docencia en el marco de sus respectivos fines de interés general⁶⁶¹.

No obstante, fuera de las soluciones que de *iure condendo* sugeriría GOTA⁶⁶², lo cierto es que la aplicabilidad de la citada exención a las fundaciones

⁶⁵⁸ Éste sería el caso de las fundaciones culturales privadas extranjeras que establecieran una delegación en territorio español y cumplieran las prescripciones del RFCP-1972, a que anteriormente me he referido.

⁶⁵⁹ Pues si lo estaban, había de estarse a los términos de éste: art. 2 LIS-78 y arts. 2.2, 3, 307 y 342 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 2631/1982, de 15 de octubre. BOE núm. 252, de 21/10/1982 (en adelante, RIS-82).

⁶⁶⁰ En este sentido, se pronunciaban E. GIMÉNEZ REYNA y J. ZURDO, para quienes dichos argumentos se formulaban más de *lege ferenda* que con un fundamento legal preciso, advirtiendo, por otra parte, sobre la no extensión del principio de no discriminación a diferencias de trato, en el caso de situaciones amparadas por un CDI, en referencia a los Comentarios al art. 24.1 del Modelo de Convenio de la OCDE [particularmente hoy, los Comentarios 11, 13 y 47 de la vigente versión del MCOCDE]. Vid. E. GIMÉNEZ REYNA y J. ZURDO, «Comentario a la Disposición Adicional Decimosexta», *op. cit.*, pág. 668-669).

⁶⁶¹ La cuestión sería puesta de relieve por GUIJARRO ZUBIZARRETA en su anteriormente citado trabajo: «Las Fundaciones ante los Convenios de Doble Imposición», pp. 1104 y ss.

⁶⁶² Para el citado autor, la exoneración de los rendimientos que dichas fundaciones pudieran obtener en España sólo resultaba factible, bien por la vía del entonces art. 22 de la Ley General Tributaria de 1963, acordando su no sujeción, previa *reciprocidad internacional*, bien mediante la celebración de *Convenios y Acuerdos Internacionales* que contemplaran las peculiaridades de este tipo de sujetos; sin perjuicio de anotar sus dificultades —como la

extranjeras por el hecho de que cumplieran fines de interés general y ostentaran dicha calificación en su país de residencia resultaba difícil de admitir, pues, dados los términos de la LIS-78 y su Reglamento, era, en todo caso, inexcusable que cumplieran los requisitos establecidos para su disfrute (a saber, que estuvieran calificadas como benéficas por los órganos competentes del Estado, que los cargos de patronos fueran gratuitos y que rindieran cuentas al órgano de protectorado correspondiente⁶⁶³), sin que la calificación y el control por las autoridades españolas fueran sustituibles por una vaga constancia del destino de los fondos⁶⁶⁴ ni por la consideración de benéficas o de utilidad pública que pudieran tener reconocida en su país de origen⁶⁶⁵, sobre todo, si se repara en las diferencias que distancian las regulaciones de los distintos Estados (desde la naturaleza de los fines a que pueden vincularse los bienes del fundador, a la necesidad o no de atribuir personalidad jurídica a dicho patrimonio, pasando por los requisitos para su constitución, los límites a sus actividades, o el mayor o menor grado de intervención estatal).

En definitiva, y esto es lo que nos interesa destacar, aun en la hipótesis de admitir la aplicabilidad de la citada exención a las fundaciones extranjeras, prescindiendo de su diferente modalidad de sujeción al Impuesto, había de concluirse, en todo caso, que *su calificación con arreglo a nuestro Derecho y su sometimiento a la normativa española y al control del Protectorado*, en lo que concierne al ejercicio de sus actividades en España, constituían *condiciones básicas para su equiparación con las fundaciones patrias*; lo que, como veremos, tendrá una clara continuación en la normativa en vigor, sin perjuicio, como vengo anotando, de la eventual incidencia del Derecho comunitario.

práctica ha evidenciado—, dadas las diferencias legislativas, políticas e ideológicas entre los distintos países, el diferente coste fiscal de la concesión de dichos beneficios, y la transferencia impositiva de un Estado a otro que la aplicación de medidas de igualdad de trato y de no discriminación entre fundaciones residentes y no residentes podía representar en contextos fiscales poco homogéneos (Cfr., GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, tomo III, *op. cit.*, págs. 246-250). Una visión actualizada en LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del Régimen fiscal de las Entidades sin fin de lucro y del Patrocinio», *op. cit.*, pp 1185-1241; y, más recientemente, en «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», en AA.VV. (dir. CABRA DE LUNA, M.A.), *La dimensión social de la fiscalidad... op. cit.*, pp. 279 y ss.

⁶⁶³ Vid., art. 5.2, e) LIS-78 y arts. 30.1.e), 31 y 355 del RIS-82.

⁶⁶⁴ Digo «vaga», porque la constancia que inexorablemente reclamaba la citada normativa fiscal era la rendición de cuentas ante el Protectorado español, sin perjuicio, además, del control que pudiera ejercer la propia Administración Tributaria. En este sentido, el art. 31 del RIS-82 establecía que «los requisitos señalados en la letra e) del artículo anterior deberán ser cumplidos íntegramente *ejercicio a ejercicio* por las Entidades en ella mencionadas, como condición indispensable para el disfrute de la exención», disponiéndose en el art. 355.3 del mismo Reglamento, que debían acreditar su observancia presentando ante la Administración Tributaria «*certificación expresa de su cumplimiento y copia certificada de las cuentas presentadas al órgano de protectorado*».

⁶⁶⁵ Así se pronunciaría la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante núm. 11 de las contenidas en la Orden de 17 de junio de 1981 (BOE núm. 171, de 18 de julio) en la que, en relación a una fundación estadounidense exenta de impuestos en su país, concluía que «*la exención del art. 5.2.e) de la Ley 61/1978, es solamente aplicable a aquellas instituciones que, con los requisitos que se indican, figuren oficialmente reconocidas como benéficas o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado*».

1.1.2 La delegación como pieza clave del disfrute por las fundaciones extranjeras del régimen especial de las entidades sin fin de lucro.

A diferencia de la normativa tributaria anterior, la Ley 30/1994 contemplaría expresamente a las fundaciones extranjeras como potenciales beneficiarias del nuevo régimen fiscal que inauguraba, pero, como ya se dijo, no de modo generalizado, sino atendiendo a que mantuviesen en España una delegación a través de la cual se canalizara su actividad en nuestro país⁶⁶⁶. Análoga solución adoptará también la Ley 49/2002.

En efecto, si bien la técnica utilizada en una y otra Ley es distinta (es muy importante subrayar que en la Ley 30/1994 se decía que eran las «*fundaciones extranjeras*» las que podían disfrutar de dicho régimen, aunque exclusivamente respecto de las actividades de sus delegaciones en España, mientras que en la Ley 49/2002 son directamente dichas «*delegaciones*» las que se citan como «*sujetos*» del régimen fiscal⁶⁶⁷), lo cierto es que la finalidad pretendida en ambas Leyes es la misma: circunscribir los beneficios del régimen privilegiado *únicamente* a aquellas fundaciones foráneas que, *mereciendo la consideración de tales conforme a nuestro Derecho*, ejerzan sus actividades en España *de forma estable*, sometiéndose a *los mismos controles y requisitos que los exigidos a las fundaciones españolas*⁶⁶⁸, todo ello, siempre en relación a las actividades que tengan como base nuestro país⁶⁶⁹. En este sentido, la delegación se erigirá en la pieza clave.

⁶⁶⁶ En este sentido, el art. 5 de la citada Ley dispondría que «Las fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España *deberán establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones*», añadiendo que «La inscripción podrá denegarse cuando los fines no sean de interés general o cuando no estén válidamente constituidas con arreglo a su ley personal». Por su parte, ya en el terreno fiscal, el art. 41 de la misma Ley establecería: «Son entidades sin fines lucrativos a efectos de este Título —es decir, a efectos del disfrute del régimen fiscal que entronizaba—, las *fundaciones* [nacionales o extranjeras] *inscritas en el Registro correspondiente...*», restringiendo luego el citado régimen respecto de las fundaciones extranjeras, al establecer en su DA 16ª que «En el caso de Fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones al amparo de lo previsto en el artículo 5 de esta Ley, el régimen fiscal establecido en el Título II *se entenderá referido, exclusivamente, a la actividad de la delegación en España*».

⁶⁶⁷ Sobre ello volveremos más adelante, porque constituye un argumento en la cuestión de si las delegaciones quedan sujetas al IRNR o al IS, jugando a favor de su consideración como entidades sujetas a dicho último impuesto.

⁶⁶⁸ Como señalaba la contestación de la DGT a la consulta 1518-00, en referencia a la Ley 30/1994, pero igualmente trasladable a la Ley 49/2002, «...*el legislador pretende limitar la aplicación de los beneficios fiscales contenidos en la norma a aquellos entes susceptibles de someterse a un sistema de control administrativo de su actividad, fines, organización y funcionamiento, circunstancia que resultaría de imposible cumplimiento en caso de entidades no sometidas a la normativa española*»

⁶⁶⁹ Aunque en el aspecto fiscal, la Ley 49/2002 hoy no deja duda de que las delegaciones de fundaciones extranjeras, al igual que las demás entidades que menciona en su artículo 2º, deben cumplir todos los requisitos establecidos en su artículo 3º para poder ser

Pero antes de cualquier otro comentario sobre su protagonismo en el régimen fiscal que nos ocupa, es preciso realizar algunas observaciones previas, comenzando por aclarar qué fundaciones extranjeras vienen obligadas a mantener una delegación en nuestro suelo y qué consecuencias se siguen para las que no cumplan dicha obligación.

A este respecto, se ha de iniciar trayendo a colación nuevamente el artículo 5 de la Ley 30/1994, por cuanto la actual redacción del art. 7 de la vigente Ley de Fundaciones —en conexión al cual habrá de leerse el art. 2.d) de la Ley 49/2002— no es sino fruto del intento del Legislador de superar las críticas de que se había hecho acreedor aquel precepto. El citado artículo 5 disponía que las fundaciones extranjeras que ejercieran actividades en España habían de establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones. Sin embargo, dicho artículo omitía toda salvedad en el sentido de que *tales deberes sólo fueran exigibles en el caso de que pretendieran ejercer sus actividades «de forma estable» en nuestro país*, como expresamente matiza ahora el art. 7.1 de la Ley 50/2002. Y ello, a pesar de los intentos en sede parlamentaria de que se puntualizaran dichas

consideradas «sin fin de lucro» y disfrutar del régimen fiscal que dicha Ley instituye, debe anotarse que bajo la vigencia de la Ley 30/1994 el tema se prestó en un principio a cierta confusión. La literalidad de su DA 16ª llevó a algún destacado autor a entender que, a diferencia de las españolas, las fundaciones extranjeras no habían de cumplir los requisitos de los arts. 42 y 43 de la Ley 30/1994 para poder disfrutar del régimen especial, siendo suficiente que sus fines fueran de interés general y que se encontraran válidamente constituidas con arreglo a su ley personal. Así lo interpretaría MARTÍNEZ LAFUENTE, que críticamente señalaría al respecto: «Entendemos que la normativa española no puede sustraerse a la aplicación integral de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y [debe] referir el régimen fiscal de las delegaciones de fundaciones extranjeras a los regímenes de mayor o menor protección fiscal, según que éstos puedan reconducirse a la misma situación en que se encuentran las fundaciones españolas; lo contrario sería introducir la apuntada discriminación sin excesiva justificación». MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y Mecenazgo...*, *op. cit.*, p. 146.

Por su parte, para E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO, la intención de la citada DA 16ª, según se desprendía de los antecedentes parlamentarios, era *que los requisitos de los arts. 42 y 43 sólo fueran exigibles respecto de su actividad en España*, aunque su dicción literal se hubiera limitado a decir que el régimen especial no alcanzaba a la actividad desarrollada por la fundación fuera de territorio español (Cfr., GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO, J.: «Disposición Adicional Decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, *op. cit.*, p. 663. La cursiva es mía).

En efecto, a pesar de sus imperfecciones técnicas, había de convenirse en que la intención de la DA 16ª no era, en modo alguno, excluir los requisitos que con carácter general se exigían a *todas* las fundaciones, fueran españolas o extranjeras (recuérdese que el art. 41 de la Ley 30/1994 no hacía referencia a su nacionalidad), sino que únicamente pretendía circunscribir el régimen fiscal, en el caso de las extranjeras, a las actividades de sus delegaciones en España. Así pues, dichas delegaciones debían cumplir todos los requisitos establecidos en el título II de la Ley 30/1994 para poder gozar del régimen fiscal especial; en otro caso, habían de tributar en el IS con arreglo a lo dispuesto en el art. 5.2 de la Ley 61/1978, según la redacción dada a dicho artículo por la DA 9ª, Uno, de la Ley 30/1994 (régimen de exención parcial) y, posteriormente, tras la aprobación de la LIS-95 (Ley 43/1995, de 27 de diciembre. BOE núm. 310, de 28/12/1995), conforme al régimen de las entidades parcialmente exentas contenido en el capítulo XV de su Título VIII, como vendría a confirmar, en este último caso, la consulta de la DGT de 21 de enero de 1997 (0065-97).

obligaciones⁶⁷⁰. La doctrina, por su parte, con desacostumbrado consenso, coincidiría también en censurar tal omisión⁶⁷¹, advirtiendo que abocaba a un resultado absurdo y desproporcionado: que cualquier actividad que una fundación extranjera proyectara realizar en territorio español, aunque sólo fuera de forma fugaz o anecdótica (v.gr., por unos días o por unas horas⁶⁷²) o no tuviera que ver con sus fines (así, la simple apertura de una cuenta en un banco situado en España⁶⁷³), provocase indefectiblemente la necesidad de cumplir dichos requisitos, con la consecuente negación de su operatividad en nuestro suelo en caso de incumplimiento⁶⁷⁴.

Ciertamente, el silencio de la norma se prestaba a dicha interpretación. No obstante, cabía entender que el propósito que animaba la Ley 30/1994, más que impedir la actuación en nuestro suelo de las que no cumplieran tales exigencias, era evitar que pudieran hacerlo *como «fundaciones»*. En este sentido, el art. 7.3 de la Ley 50/2002 precisa hoy que «*Las fundaciones extranjeras que incumplan los requisitos establecidos en este artículo no podrán utilizar la denominación de “Fundación”*». Obsérvese que el referido precepto no dice que en tal supuesto no se les reconocerá la personalidad jurídica que hubieran adquirido conforme al Ordenamiento a cuyo amparo se constituyeron, o que no podrán actuar válidamente en España, sino que «*no podrán utilizar la denominación de fundación*», lo que, implícitamente, parece avalar la idea de que admite —o, cuando menos, que no descarta *a priori*—

⁶⁷⁰ En efecto, el citado artículo 5 sería objeto de sendas enmiendas, presentadas infructuosamente por el Grupo Popular en el Congreso (enmienda núm. 253) y en el Senado (enmienda núm. 158), con el propósito (entre otros, pues, también pretendían restringir tales exigencias a las «fundaciones de países distintos a los de la Unión Europea»), de que se introdujera dicha matización. Vid., Enmienda nº 253, BOCG, Congreso, V Legislatura, Serie A, núm. 39-7, de 16 de marzo de 1994, pág. 107-108 y enmienda nº 158, BOCG, Senado, V Legislatura, serie II, nº 42-f, de 23 de septiembre de 1994, pág. 79-80.

⁶⁷¹ Por todos, vid, PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Comentario al artículo 5», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos fiscales*, op. cit., págs. 40-41, y GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, op. cit., pág. 209.

⁶⁷² PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Comentario al artículo 5», op. cit., p. 41.

⁶⁷³ GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, op. cit., p. 209.

⁶⁷⁴ Dicha consecuencia, según algunos autores, como DE PRADA, ni tenía sentido, ni estaba clara, ni parecía factible, dado el reconocimiento automático de las personas jurídicas extranjeras que con carácter general efectúa el art. 9.11 del Cc., por lo que concluiría que «se trata de esas obligaciones que si no se cumplen voluntariamente no producirán efecto alguno, salvo, como es lógico, el que no gozarán de los beneficios fiscales que conceda la legislación española a las fundaciones» (cfr., DE PRADA, «Algunas observaciones en torno al Proyecto de Ley de Fundaciones», *La Ley*, núm. 3237, de 13 de abril 1993, p. 4). En análogo sentido, postulando como vía de salida un entendimiento flexible del concepto de delegación, CAMPUZANO DÍAZ, Beatriz: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1745, 1995, p. 3214.

que dichas entidades puedan operar en territorio español, aunque no puedan hacerlo bajo tal *nomen* y apariencia⁶⁷⁵.

Sin embargo, a pesar de dichas precisiones, la nueva Ley dista de haber solucionado las insuficiencias que aquejaban en este aspecto a su predecesora. Sin que podamos entrar aquí en la cuestión de qué haya de entenderse por ejercer sus actividades de «forma estable»⁶⁷⁶ ni cómo deba comprenderse la mención a «sus» actividades⁶⁷⁷, se ha de advertir ahora que, aunque el inciso incorporado en el nuevo artículo 7.1 constituye una mejora técnica que, al menos, impide la desproporcionada interpretación a que antes nos referíamos, lo cierto es que, en su conexión con el art. 7.3, se presta, esta vez en sentido inverso, a una exégesis excesivamente indulgente y, a la postre, también perturbadora: puesto que los requisitos establecidos en dicho precepto sólo pueden ser «incumplidos» por las fundaciones *sobre las que pesen tales deberes* —a saber, siguiendo literalmente el art. 7.1, las que, persiguiendo fines de interés general, «pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España»—, si no se encuentran en tal supuesto, cabría interpretar que no vienen obligadas a cumplir dichas exigencias, por lo que no podría alcanzarles «sanción» alguna por su omisión⁶⁷⁸.

De esta opinión es GARDEÑES⁶⁷⁹, quien sostendrá que las *únicas* fundaciones foráneas que están legalmente obligadas a mantener una delegación e inscribirse en el Registro de Fundaciones son las «*de interés general*» que actúen de *manera estable* en nuestro país. Así, para dicho autor las referidas obligaciones y la correlativa prohibición de utilizar la denominación

⁶⁷⁵ En este sentido, SANTOS MORÓN: «...la consecuencia prevista en el art. 7.3 de la Ley de Fundaciones para el supuesto de incumplimiento, por parte de la fundación extranjera, de los requisitos exigidos en los párrafos precedentes, es exclusivamente, la imposibilidad de utilizar la denominación de “fundación”. La Ley española no prohíbe a las fundaciones extranjeras que deseen desarrollar regularmente en España una actividad, pero que no cumplan las exigencias del citado artículo 7 de la Ley de Fundaciones, el ejercicio de tal actividad. Simplemente les impide ejercerla atribuyéndose la condición de fundación y beneficiándose por tanto de las ventajas fiscales que, en otro caso, podrían disfrutar». SANTOS MORÓN, M^a. J.: «La nacionalidad de las fundaciones...», *op. cit.*, pág. 190. De la misma opinión, GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, *op. cit.*, pág. 87. En otro sentido, como se verá más adelante, la Resolución de la DGRN de 24 de enero de 2008 (RJ 2008\627).

⁶⁷⁶ V.gr., si dicho ejercicio requiere la existencia de una infraestructura en territorio español, o si abarca también los supuestos de prestación de servicios transfronteriza cuando éstos tengan carácter regular o continuo. O cuánto ha de durar la permanencia en nuestro suelo para entenderla asentada de forma estable.

⁶⁷⁷ V.gr., si por éstas ha de entenderse sólo las propias de sus fines de interés general, o si cabe entender por tales las que ejerzan con carácter instrumental o accesorio.

⁶⁷⁸ La expresión procede de la propia Exposición de Motivos de la Ley 50/2002, que dice que «se sancionará el incumplimiento de los requisitos legales con la prohibición de usar la denominación “Fundación” en nuestro territorio» (Exposición de Motivos de la Ley 50/2002, apdo. III, primer párrafo).

⁶⁷⁹ GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, pág. 1198.

de fundaciones, caso de incumplimiento, no afectan a las fundaciones extranjeras cuya actuación en territorio español sea esporádica u ocasional, ni tampoco a las que realicen en España actividades de pura gestión, distintas de las propias de su objeto, ni a las «*de interés particular*», añadiendo, incluso, en relación a estas últimas, que «*deberá[n] ostentar el nombre que tenga[n] de acuerdo con sus estatutos y su ley personal, que puede incluir el término fundación o su equivalente en otros idiomas (fondation, Stiftung...)*»⁶⁸⁰. Consideración ésta, que, a pesar de que pueda encontrar apoyo en determinada lectura del art. 7, puede resultar difícil de compartir, sobre todo, si no se estima que la ley personal de la fundación (que es a la que corresponde regular, en principio, la denominación de la entidad), deba prevalecer sobre el orden público, que es lo que cabe pensar que ocurriría si pudieran operar en nuestro suelo *fundaciones «de interés particular»* bajo la etiqueta de «*fundaciones*» (que inevitablemente se identificarían con las de «*interés general*», que son las únicas que reconoce como tales nuestro Ordenamiento), ya que ello provocaría una evidente confusión en el tráfico jurídico patrio. En este sentido, cabría argüir *a fortiori* que si una fundación extranjera que persiga fines de interés general no puede utilizar la denominación de «*fundación*» por el hecho de no mantener una delegación o no haberse inscrito en el Registro de Fundaciones, con tanto o mayor motivo no debería admitirse su utilización por aquéllas cuyos fines son de *interés particular*.

En todo caso, debe señalarse que las diferencias entre las interpretaciones que se acaban de exponer se contraen a la forma de presentarse en nuestro tráfico jurídico, pues para el autor antes citado «el hecho de que deba reconocerse [a las de interés particular] su personalidad jurídica en modo alguno significa que pueda[n] asimilarse a las fundaciones españolas», ni que puedan acceder al Registro de Fundaciones, ni, por supuesto, que puedan disfrutar del trato fiscal propio de las entidades sin fin de lucro»⁶⁸¹.

Así pues, las de interés particular, las que no pretendan actuar establemente en España, o las que, aun proyectando hacerlo de forma estable, se propongan ejercer en (o desde) nuestro suelo actividades distintas a las propias de sus fines de interés general quedarán al margen de la Ley 50/2002, y su reconocimiento como personas jurídicas —y, por consiguiente, la validez de los actos que puedan llevar a cabo en territorio español— habría de

⁶⁸⁰ Si no, se pregunta dicho autor, «¿qué nombre se supone que debieran emplear en España?». Para éste, cuestión distinta es que la fundación de interés particular pretendiera realizar actuaciones que pudieran sembrar confusión, como intentar recaudar fondos haciéndose pasar por una entidad no lucrativa, respecto de lo que, a su juicio, el Ordenamiento jurídico dispone de instrumentos adecuados, incluyendo los de carácter penal. Vid., GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, pág. 1198 y nota 160, citando como de la misma opinión a ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S., en la reseña que éste realiza a su monografía (*Las fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*), en la *Revista Española de Derecho Internacional*. 2004-1, p. 625.

⁶⁸¹ Cfr., GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, pág. 1148.

decidirse con arreglo a otras normas de nuestro Derecho, no con arreglo a la Ley de Fundaciones, que no les sería aplicable.

Un criterio más radical es el que ofrece la DGRN en su resolución de 24 de enero de 2008⁶⁸², por la que desestima el recurso interpuesto por el notario autorizante de una escritura de donación de diversos inmuebles a favor de una fundación panameña de *interés privado*, confirmando la calificación del registrador de la propiedad que había denegado la inscripción de dichas transmisiones. El citado Centro directivo entenderá no ya que tal tipo de entidades resultan incompatibles con nuestro Derecho, sino que el reconocimiento de las fundaciones extranjeras como personas jurídicas depende de que hayan sido inscritas en el correspondiente Registro de Fundaciones.

Conviene observar que la referida resolución, por un lado, admite que del art. 7.1 de la Ley 50/2002 «se extrae la consecuencia de que el requisito de la inscripción sólo vendría impuesto a aquellas fundaciones extranjeras respecto de cuya posible actividad en España quepa predicar esa estabilidad a que la norma alude»; es decir, que sólo se impone a las que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en nuestro país. Pero considerará que, teniendo la entidad donataria como fin la conservación de los activos y la administración y gestión de su patrimonio, y tratándose de la adquisición de la propiedad de diversos inmuebles radicados en España, «de la propia esencia del derecho adquirido se deriva una clara vocación de estabilidad» o permanencia en nuestro suelo, por lo que, a su juicio, entraba en la hipótesis normativa establecida en el citado precepto. Por otro, manifestará que «una cosa es llamarse fundación y otra bien distinta serlo y poder utilizar tal nombre con propiedad». En este sentido, aunque la DGRN reconoce que la entidad panameña de que se trataba, a pesar de su nombre, no era una fundación conforme a nuestro Ordenamiento, insistirá en que le resultaba aplicable la Ley 50/2002, por lo que el incumplimiento de sus requisitos, impedía la inscripción en el Registro de la Propiedad de los bienes donados a su favor⁶⁸³.

⁶⁸² RJ 2008\627

⁶⁸³ «Es acertada —señalará dicha resolución en su fundamento jurídico quinto— la distinción que plantea el registrador en su nota en el sentido de que una cosa es llamarse fundación y otra bien distinta serlo y poder utilizar tal nombre con propiedad, y para eso nuestra legislación ha previsto una previa labor de control de legalidad que pasa por el cumplimiento de la forma instrumental exigida y *por la ulterior inscripción, atributiva de la personalidad jurídica* (cfr. arts. 4 y 7 de la Ley Estatal de Fundaciones, preceptos de aplicación general tal y como prevé la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 1337/2005 por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, y el artículo 4 del mismo Reglamento), y todo ello (...) en aras de verificar la existencia de ese ineludible fin de interés general que establece la Constitución». A lo que añadirá en su fundamento jurídico séptimo: «Siendo por tanto ineludible ese control previo de legalidad que desembocará, en su caso, en la inscripción en el Registro de Fundaciones correspondiente, sin cumplir tal requisito no cabrá que la escritura otorgada (...) pueda acceder al Registro de la Propiedad, sin que en modo alguno quepa sostener, tal y como hace el notario en su recurso, que aun eliminando la palabra «fundación» de la denominación de la entidad donataria puede inscribirse su adquisición dominical —entre otras razones porque habría que preguntarse en favor de quién—, toda vez

Por nuestra parte, sin ánimo de entrar en una polémica que excede del objeto del presente trabajo, resulta, no obstante, conveniente efectuar algunas precisiones de forma muy sintética.

En primer lugar, no parece que tenga sentido interpretar que las fundaciones extranjeras de *interés particular* vengan obligadas a inscribirse en el Registro de Fundaciones: significaría que la Ley las impone una obligación de imposible cumplimiento, ya que dicha inscripción habría de serles forzosamente denegada. A mi juicio, dichas entidades no vienen obligadas a mantener una delegación ni a inscribirse en el Registro de Fundaciones, sencillamente, porque con arreglo a nuestro Derecho no lo son, aunque se llamen así y ésta sea la calificación que reciban con arreglo al Ordenamiento bajo el que se constituyeron⁶⁸⁴.

En segundo lugar, aun en la hipótesis de que vinieran obligadas a mantener una delegación e inscribirse en el repetido Registro —*quod non*—, la Ley 50/2002, como ya hemos señalado, no dice que a las que no cumplan dichos requisitos no se les reconocerá la personalidad jurídica que hubieran adquirido conforme al Ordenamiento a cuyo amparo se constituyeron, sino que «no podrán utilizar la denominación de fundación», lo que no prejuzga que puedan actuar en territorio español, sino exclusivamente que no puedan hacerlo como fundaciones.

En tercer lugar, distintamente a lo que sostiene la resolución de la DRGN, ni la citada Ley ni el Reglamento de fundaciones de competencia estatal (RFCE05), avalan el criterio de que la inscripción de las extranjeras en el Registro de Fundaciones constituya un requisito para el reconocimiento de su personalidad. Antes al contrario, el nuevo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal (RRFCE08)⁶⁸⁵ confirma la solución opuesta: en su art. 3 establece que «De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 50/2002 (...) las fundaciones a las que se refiere el artículo 11 de este Reglamento tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la

que es evidente que ello implicaría la aparición en escena de un sujeto de derecho (y obviamente un titular registral tras la inscripción) diferente del que se consignó en el título presentado, que es al fin y a la postre lo que el registrador califica y, en su caso, accede al Registro (cfr. arts. 9 de la Ley Hipotecaria y 51 de su Reglamento)».

⁶⁸⁴ En este sentido, cabría interpretar que cuando el art. 7.2 establece que «La inscripción podrá denegarse [...] cuando los fines no sean de interés general con arreglo al ordenamiento español», más que a las fundaciones extranjeras de interés particular (respecto de las que no tiene sentido la exigencia) se refiere a aquellas fundaciones foráneas calificadas de utilidad pública conforme a su Ordenamiento de origen, pero que no puedan asimilarse a las nacionales, porque sus fines no merezcan tal consideración con arreglo a nuestro Derecho, lo que podría ocurrir, no sólo en el caso de que sus objetivos no cupiesen entre los que menciona el art. 3 de la Ley 50/2002, sino también, por ejemplo, cuando la proporción entre las actividades directamente dedicadas a la satisfacción de dichos fines y las ajenas denote que la finalidad principal de la entidad no es la promoción del interés general.

⁶⁸⁵ Dicho Reglamento fue aprobado por el Real Decreto 1611/2007, de 7 diciembre (BOE núm. 17, de 19 de enero 2008).

escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones de Competencia Estatal», señalando, en cambio, respecto de las delegaciones de fundaciones extranjeras que «[s]in perjuicio de la obligatoriedad de su inscripción (...) se registrarán, en orden a su constitución, por su ley personal». Dicho en otros términos, la «obligatoriedad de la inscripción» no lo es para que se les reconozca la personalidad jurídica, la cual se entenderá adquirida en los términos que establezca su ley personal, sino para que puedan ser equiparadas a las fundaciones españolas y operar como tales en nuestro tráfico jurídico⁶⁸⁶.

Distinto de lo anterior es que, habida cuenta de que nuestro Ordenamiento no admite la vinculación de bienes a fines de interés particular mediante la creación de una persona jurídica, se considere que no puede reconocerse una figura no sólo desconocida en nuestro Derecho, sino contraria al orden público interno (art. 12.3 Cc)⁶⁸⁷. Pero obsérvese entonces que para llegar a dicha conclusión no es preciso recurrir al argumento de que la Ley 50/2002 las impone el deber de mantener una delegación e inscribirse en el Registro de Fundaciones como requisito para el reconocimiento de su personalidad. En tal hipótesis, si se considera que las fundaciones familiares y las de interés particular son incompatibles con nuestro Derecho, no es que no puedan utilizar la «denominación» de fundación —que es lo que decreta la Ley, pensando, insisto, en las que, de cumplir dichos requisitos, serían susceptibles de equipararse a las españolas—, sino que incluso cabría sostener que ni siquiera podrían ser aceptadas como personas jurídicas.

Sin embargo, como ya dije, la Ley 50/2002 no se pronuncia sobre dicho particular y su invocación por la DGRN se me antoja que, más bien, lo que pretendía era soslayar el debate en torno a una *vexata quaestio*: si la cláusula de orden público permite la exclusión de toda operatividad en nuestro suelo de dicho tipo de entidades. Y a este respecto, tal vez cupiese una solución más matizada.

Así, cabría argüir con un amplio sector de la doctrina que una cosa es que el derecho de fundación sólo se garantice por nuestra Constitución para fines de interés general, y otra distinta, que se niegue absolutamente la operatividad en nuestro suelo de las que no persigan dichos fines⁶⁸⁸. En este

⁶⁸⁶ Así también, CAMPUZANO DÍAZ, B.: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1745, 1995, p. 3216; y GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, p. 1192, quienes consideran que la inscripción de las delegaciones de fundaciones extranjeras no tiene carácter constitutivo, sino meramente declarativo.

⁶⁸⁷ «En ningún caso —establece dicho art. 12.3 Cc— tendrá aplicación la ley extranjera cuando resulte contraria al orden público».

⁶⁸⁸ Por todos, GARDEÑES: «En buena lógica la persecución de fines de interés particular sólo debe traducirse en la no aplicación de los privilegios propios de las fundaciones, pero no en la negación total de su operatividad. Es decir, una fundación extranjera de interés particular podrá ser reconocida siempre que esté debidamente constituida con arreglo a su ley personal

sentido, algunos autores consideran, incluso, que en tales casos lo que procedería es la aplicación de las normas españolas que limitan la vinculación de bienes para fines privados, pero sin que ello suponga denegar a las fundaciones extranjeras de interés particular la posibilidad de ser propietarias de bienes en España, sino únicamente que deban aplicarse los límites temporales que nuestro ordenamiento establece para la sustitución fideicomisaria⁶⁸⁹.

Recordemos, en la misma línea, que nuestro C.Com. parece admitir el acceso al Registro Mercantil de determinadas personas jurídicas extranjeras aunque no tengan correspondencia con las admitidas por nuestro Ordenamiento. Y así lo ha entendido la propia DRGN en su resolución de 29 de febrero de 1992 (RJ 1992/2882).

En definitiva, podemos concluir que las fundaciones extranjeras que no tengan vocación de establecerse en nuestro país como fundaciones de interés general *quedan extramuros de la Ley de Fundaciones* (no se las considera como personas jurídicas pertenecientes al tipo de entidades que ésta regula), quedando exclusivamente sometidas a su ley personal (sin perjuicio, como es obvio, del respeto al orden público y a las normas imperativas españolas en cuanto a la actividad concreta que lleven a cabo en España) y sin que, en lo que aquí nos importa, puedan disfrutar del régimen fiscal de la Ley 49/2002, ya que, como venimos diciendo, su art. 2.d) se refiere a las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones».

Entendidas, pues, cabalmente dichas obligaciones, es momento de subrayar, vista su relación con el ejercicio estable de sus actividades en España, que la referencia a las *delegaciones* que, ya en el aspecto fiscal, efectuaba tanto la Ley 30/1994 como ahora la Ley 49/2002, circunscribiendo a las mismas los beneficios de las entidades sin fin de lucro, pone de relieve que, junto a su sometimiento a igual disciplina que las patrias, uno de los fundamentos que presiden la aplicación a las mismas de dicho régimen fiscal, es el mantenimiento de un *vínculo estable con nuestro país*, semejante al que puedan mantener las propias fundaciones nacionales.

En otras palabras, su integración en nuestra sociedad, participando de forma estable o permanente en la vida social y económica de nuestro Estado, disfrutando, de análoga forma que las fundaciones patrias, de los bienes, servicios y ventajas que éste proporciona, y contribuyendo de la misma manera que aquéllas al bien común mediante el ejercicio de las actividades propias de sus fines, es lo que justifica materialmente tanto su contribución a los gastos públicos como el disfrute de los beneficios fiscales que nuestro Ordenamiento

(art. 9.11 CC) y, por tanto, podrá contratar, gestionar sus bienes y comparecer en juicio en España». GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», cit., pp. 1147-1148.

⁶⁸⁹ Así, VIRGOS SORIANO, M., *El trust y el Derecho español*, Thomson/Aranzadi, Navarra, 2006, pp 69-70, citado por GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», cit., p. 1148, nota 16.

pueda tener previstos para las entidades sin fin de lucro españolas, y lo que explica su sumisión a los mismos controles y requisitos que las fundaciones patrias.

En este sentido resulta comprensible que la *delegación* constituya la clave de bóveda en la que se sustenta el disfrute por las fundaciones extranjeras del régimen especial de las entidades sin fin de lucro, en cuanto que ésta se erige en *signo, condición y medida* de su participación como tales en la vida social y económica de nuestro país. «**Signo**», porque, sin perjuicio de la formalización, en aras de la seguridad jurídica, de su inscripción en el Registro de Fundaciones, el establecimiento de la delegación patentiza la vocación de la fundación extranjera de mantener una presencia duradera en nuestro suelo, constituyendo un *vínculo material y estable* con nuestro Estado, del que derivará su sometimiento al mismo régimen que las fundaciones residentes; «**condición**», porque, habida cuenta de los intereses generales a que dichas entidades han de servir inexcusablemente conforme a nuestro Derecho y con el objeto de posibilitar su control y supervisión por el Protectorado, la delegación se configura por nuestro Ordenamiento como un requisito indispensable para el regular ejercicio de sus actividades en territorio español como tales fundaciones; y «**medida**», porque ésta se va a contemplar de forma *aislada y autónoma* respecto de la fundación que la ha establecido, conduciendo, en suma, a una suerte de «personificación» de la delegación, que es la que, en rigor, queda equiparada a una fundación española y lo que explica que la Ley 49/2002 la haya incluido como uno de los «*sujetos*» del régimen fiscal que establece.

1.1.3 La intensidad de la presencia de la fundación extranjera en España y su sometimiento a la ley española como condicionantes de su régimen sustantivo y fiscal

Como en cualquier otra organización, los vínculos que ligan a las fundaciones con un determinado Estado pueden ser de muy diversa índole. Prescindiendo ahora de los de carácter subjetivo o formal, basados en la mera voluntad del fundador de constituirla al amparo de un determinado Ordenamiento o de residenciarla en un determinado país⁶⁹⁰, es evidente que la propia actividad que ésta desenvuelva para el cumplimiento de sus fines engendrará unos vínculos *objetivos* con el Estado/s en que la misma se desarrolle. Dichos vínculos, atendiendo a su duración o permanencia, pueden tener un **carácter efímero u ocasional** (pensemos, por ejemplo, en una fundación estadounidense que organiza un ciclo de conferencias en nuestro país para divulgar un determinado descubrimiento científico) o, por el contrario,

⁶⁹⁰ Este sería el caso que contempla el artículo 6.2-II de la Ley 50/2002 cuando establece que «Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio estatutario en la sede de su patronato dentro del territorio nacional», con lo que estaremos ante fundaciones españolas y residentes: art. 28 Cc y 8.1 LIS-2014.

pueden tener un **carácter duradero o estable** (v.gr., una fundación cultural austriaca dedicada a la difusión de la obra de Mozart, establece en España un conservatorio de música). Pero, además de la durabilidad o permanencia, debe tenerse en cuenta su diversa **relevancia**. Así, una fundación extranjera puede ejercer en España sus actividades *de forma estable pero secundaria* (porque principalmente sus actividades se desarrollen en su país de residencia, como será lo más habitual); o puede desarrollar las mismas actividades con similar intensidad en diferentes Estados, entre ellos el nuestro (piénsese, por ejemplo, en el caso de un fundación extranjera de carácter asistencial que mantenga diversos centros de acogida repartidos por igual en España y otros países); o puede ocurrir, en suma, que aunque opere también en otros Estados, pretenda desenvolver **principalmente** sus actividades en el nuestro.

Pues bien, ese diverso carácter de los vínculos que las fundaciones extranjeras mantengan con nuestro país va a condicionar el régimen a que quedan sujetas, tanto en el aspecto sustantivo como en el fiscal, pudiendo hablarse de una gradación en función de su permanencia e intensidad⁶⁹¹.

Así, en un primer escalón estarían aquellas fundaciones no residentes que actúen en España de forma esporádica u ocasional, sin centro o establecimiento alguno en territorio español. El carácter puramente anecdótico de su actividad en nuestro país impide que pueda hablarse de la existencia de lazos que justifiquen la imposición de deberes más allá del cumplimiento de las normas de policía y orden público. En esta categoría habrían de incluirse también, las fundaciones no residentes que prestaran servicios transfronterizos desde otro Estado, sin mediación de establecimiento, incluso, aunque dichas prestaciones alcanzasen a tener un carácter regular o continuo, en la medida en que se sitúan extramuros de la ley española y del control y supervisión de las autoridades patrias. Obviamente —a salvo lo que dispongan los CDIs que pudieran ampararlas—, en tanto en cuanto obtengan rendimientos en España, quedarán sujetas por los mismos a la norma tributaria española, pero, como señala LÓPEZ RIBAS, sin que el carácter de entidad sin fines lucrativos que ostenten en su país de residencia, altere la tributación de las rentas que obtengan en territorio español⁶⁹²; sin perjuicio, se ha de añadir nuevamente, de la incidencia del Derecho comunitario.

En un siguiente estadio se encontrarían aquellas otras que, aun ejerciendo sus actividades en España de forma regular, no se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones, sea porque no reúnen los requisitos precisos para ser consideradas como tales por nuestro Derecho, sea porque no quieran someterse al régimen y tutela que nuestro Ordenamiento impone a las fundaciones. Dichas entidades no residentes, en principio, van a poder actuar

⁶⁹¹ Se refiere también a la imposición de exigencias más estrictas en función del grado de presencia de la entidad extranjera en nuestro país, GARDEÑES SANTIAGO, en *Las Fundaciones en Derecho Internacional Privado Español*, op. cit., p. 206.

⁶⁹² LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», op. cit., p.1202.

en territorio español como cualquier persona física o jurídica, pero, en todo caso, sin poder utilizar la denominación de fundación (art. 7.3 de la Ley 50/2002), rigiéndose por su ley personal, y sin poder disfrutar ni del régimen reservado para las entidades sin fin de lucro de la Ley 49/2002 ni de los beneficios fiscales que nuestro Ordenamiento pueda tener previstos específicamente para las «fundaciones» (ya que no lo serían para nuestro Derecho), sin perjuicio de que, en la medida en que acrediten que se trata de entidades no lucrativas, puedan gozar, no obstante, de determinadas ventajas (v.gr., las que derivan de la aplicación del régimen de las entidades parcialmente exentas del IS⁶⁹³), al igual que ocurre con las entidades no lucrativas españolas que no puedan o no quieran acogerse al régimen de la ley 49/2002.

Un tercer nivel estaría constituido por aquellas fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España y formalicen dicho vínculo mediante el establecimiento de una delegación y su inscripción en el Registro de Fundaciones. Estas son precisamente las que nos ocupan. Dichas fundaciones quedarán sujetas al mismo régimen jurídico que las españolas —más exactamente, serán sus delegaciones las que, en rigor, queden sujetas a su misma disciplina—, pudiendo acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002 y disfrutar, bajo las mismas condiciones y requisitos que las fundaciones patrias, de cualesquiera otros beneficios previstos para éstas. Ahora bien, conviene recordar que el citado régimen fiscal es un régimen voluntario, lo que significa que si no ejercen la opción por el mismo, quedarán sujetas al IRNR, resultándoles de aplicación del régimen de las entidades parcialmente exentas del IS.

Finalmente, aunque en puridad resulta cuestionable hablar realmente de un cuarto nivel, han de mencionarse también aquellas fundaciones extranjeras que no sólo pretendan ejercer regularmente sus actividades en nuestro suelo, sino que hayan sido creadas con el propósito de que nuestro país constituya el lugar de ejercicio *principal* de las actividades propias de su objeto. En efecto, en este supuesto cabría considerar que, más que ante fundaciones *extranjeras*, nos encontraremos ante *fundaciones españolas inválidamente constituidas*, pues nuestro Ordenamiento (art. 6.1 Ley 50/2002) parece exigir en tal caso que se domicilien en España —i.e., que se constituyan con arreglo al Derecho español—, lo que tendría como consecuencia que no puedan disfrutar del régimen especial de la Ley 49/2002⁶⁹⁴.

⁶⁹³ Así lo reconocen las contestaciones evacuadas por la DGT en las consultas núm. 0065-97, de 21 de enero de 1997; núm. 0111-05, de 17 de marzo de 2005 y núm. V2526-05, de 19 de diciembre de 2005.

⁶⁹⁴ En este sentido se pronunciaba CABRA DE LUNA, quien, en relación al art. 4.1 de la Ley 30/1994 (hoy art. 6.1 de la Ley 50/2002), señalaba que tal precepto, al exigir la domiciliación en España para desarrollar *principalmente* actividades en su territorio, «viene a obligar a la fundación extranjera a constituirse según la legislación española, pues de otro modo no conseguiría el acceso al Registro de Fundaciones ni, en definitiva, el funcionamiento como persona jurídica fundacional en España». Cfr., CABRA DE LUNA, M.A.: *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*.

En definitiva, si prescindimos de los extremos, a saber, por un lado, de aquéllas respecto de las que, dada la fugacidad de su relación con nuestro país, no cabe hablar del establecimiento de vínculos, y, por otro, de las que, inversamente, deben constituirse con arreglo a nuestro Derecho porque los únicos vínculos materiales son los que las unen con nuestro Estado, vemos

Colección Solidaridad, Fundación ONCE, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1998, pág. 426-427. Así lo entendían también, Margarita CUSCÓ y Montserrat CUNILLERA, para quienes «La exigencia de disponer de una delegación supone que *las fundaciones extranjeras sólo pueden actuar en nuestro país con carácter secundario*, y es opinión pacífica en la doctrina que la ley niega la posibilidad de que lo hagan con carácter principal». CUSCÓ, M. Y CUNILLERA, M.: *Comentarios a la nueva Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre*. Dijusa, 2003, pág. 82 (la cursiva es mía). Del mismo criterio, igualmente, GARDEÑES Santiago, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones, op. cit.*, t. II, pp. 1171-1175.

Hay que precisar, no obstante, que la unanimidad a que se refieren las autoras antes citadas, no es absoluta, si atendemos a la opinión expresada por otros tratadistas. Es el caso de PIÑAR MAÑAS, que, ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994, entendía que la exigencia de domiciliarse en España había de entenderse referida sólo a las fundaciones constituidas con arreglo a dicha Ley, es decir, a las españolas. «El precepto [diría el citado autor en referencia al art. 4.1 de la Ley 30/1994 (art. 6.1 de la Ley 50/2002)]... intenta producir un efecto: el de estimar que todas las fundaciones que ejerzan sus actividades de forma principal en España deben ser consideradas españolas. La cuestión, sin embargo, no es tan simple. Ante todo porque no está claro que el solo domicilio atribuya la nacionalidad. El artículo 28 del Cc. parece exigir no sólo que las fundaciones estén domiciliadas en España, sino que estén constituidas con arreglo al derecho español, es decir, con arreglo a la Ley 30/1994. De modo que no bastaría con domiciliar la fundación en España, sino que sería necesario constituirla de acuerdo a la Ley». Añadiendo: «[...] para evitar conflictos con el Derecho comunitario, [el art. 4.1] debe interpretarse entendiendo que se refiere a las fundaciones constituidas con arreglo a la Ley española. [...] Por tanto, debe entenderse que el precepto que ahora comentamos exige que, en todo caso, las fundaciones constituidas con arreglo a la Ley 30/1994 *que es a las que se refiere*, deben domiciliarse en España, tienen por tanto la nacionalidad española y se rigen, en consecuencia, por la ley nacional española». Cfr.: PIÑAR MAÑAS, J.L., «Artículo 4», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales, op. cit.*, tomo I, p.35-36. La cursiva es mía. En análogo sentido, se expresaba también CAFFARENA LAPORTA, quien, apoyado en la ausencia en la Ley 50/2002 de un precepto como el art. 5.1 Ley de Sociedades Anónimas (hoy, art. 8 del TRLSC), que reputa españolas a las sociedades domiciliadas en España, parece considerar también que el art. 6.1 de la Ley 50/2002 «tiene como destinatarias a las fundaciones que se creen conforme a la ley española», de modo que a las extranjeras que se propongan ejercer *principalmente* sus actividades en España les bastaría con establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el correspondiente Registro. CAFFARENA LAPORTA, J.: «El Domicilio de la Fundación», en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, op. cit.*, pp. 173-174. Una posición en cierta medida coincidente parece mantener, por su parte, SANTOS MORÓN, M^a. J.: «La nacionalidad de las fundaciones...», *op. cit.*, pág. 186.

En todo caso, se ha de señalar que el resultado de dichas interpretaciones no se encuentra en la práctica tan alejado, ya que quienes postulan que del art. 6.1 de la Ley 50/2002 se sigue la necesidad de que las fundaciones extranjeras se domicilien en España —se *(re)constituyan como españolas*— cuando pretendan ejercer *principalmente* sus actividades en nuestro país advierten que el término «*principalmente*» debe ser objeto de una interpretación restrictiva. Así, GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español, op. cit.*, págs. 181, 208 y 209, y «Problemática Registral de las Fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España», en AAVV, *Derecho Registral Internacional, op. cit.*, pág. 30.

que en los otros dos supuestos restantes existe una presencia estable de la entidad extranjera en nuestro suelo, diferenciándose en su grado de sujeción a la normativa española y su control por las autoridades patrias, correspondiéndose, en el plano fiscal, con los dos niveles de entidades no lucrativas: las del régimen especial de la Ley 49/2002 y las del régimen especial de las entidades parcialmente exentas del IS, en este último caso, por mor del reenvío de la normativa del IRNR.

2. LAS DELEGACIONES DE FUNDACIONES EXTRANJERAS

2.1 El concepto de «delegación».

Cuando la Ley 49/2002 menciona entre los protagonistas de su régimen especial a «las **delegaciones** de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones», sin atribuir a dicha expresión un alcance y significado específicos, no parece sino acoger, implícitamente, la noción de «delegación» que puedan proporcionar otras normas y sectores del Ordenamiento jurídico y, en particular, la que pudiera derivar de la Ley 50/2002.

La citada Ley, como ya más atrás se dijo, establece en su art. 7.1 que «Las fundaciones *extranjeras* que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una *delegación* en territorio español que constituirá su domicilio a los efectos de esta Ley, e inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades». A ello debe añadirse lo dispuesto en el apartado 4 del mismo artículo, que somete expresamente a dichas delegaciones al control del Protectorado, sujetándolas al «*régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas*».

Sin embargo, más allá de lo que pueda desprenderse de dichos preceptos, es lo cierto que el término «delegación» no aparece expresamente definido, ni por la Ley 50/2002, ni por el Reglamento del Registro de Fundaciones (RRFCE08)⁶⁹⁵, ni tampoco por el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal (RFCE05)⁶⁹⁶, a pesar de que éste último, a diferencia de su antecesor, dedica ahora un artículo específico —el artículo cuarto— a las «delegaciones en España de fundaciones extranjeras»⁶⁹⁷. Es más, el citado

⁶⁹⁵ Reglamento del Registro de Fundaciones Registro de Fundaciones de competencia estatal, aprobado por el Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre (BOE núm. 17, de 19/01/2008).

⁶⁹⁶ Reglamento de fundaciones de competencia estatal, aprobado por el Real Decreto 1337/2005, de 11 noviembre (BOE núm. 279, de 22/11/2005)

⁶⁹⁷ El anterior y hoy derogado Reglamento de Fundaciones de Competencia estatal (aprobado por el Real Decreto 316/1996, de 23 febrero. BOE núm. 57, de 6 de marzo de 1996) era de aplicación, del mismo modo que el ahora vigente, a las delegaciones de fundaciones extranjeras que actuaran principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma,

RFCE05 no sólo no define dicho término, sino que contiene algunas referencias que pudieran prestarse a cierta confusión, por lo que parece oportuno comenzar aclarando su significado.

2.1.1 La delegación como «prolongación» de la fundación extranjera, carente de personalidad jurídica independiente.

El citado RFCE05 dispone en su art. 4.2 que «El protectorado dictaminará, de forma preceptiva y vinculante para el Registro de fundaciones de competencia estatal, si los fines de la *fundación matriz* son de interés general de acuerdo con el Ordenamiento español». El precepto es desarrollo de lo establecido en el art. 7.2 de la Ley 50/2002, que exige como requisitos de su inscripción en dicho Registro que acrediten encontrarse válidamente constituidas conforme a su ley personal y que sus fines son de interés general con arreglo a nuestro Derecho. Pero lo que ahora nos interesa es llamar la atención sobre la referencia que realiza a la «*fundación matriz*». Y la primera observación que se ha de realizar a ese respecto es que dicha polisémica mención no debe llevarnos a la idea de que las «delegaciones» son una suerte de «*fundaciones filiales*»⁶⁹⁸, a pesar de que algunos autores asimilan ambos fenómenos. Así, LÓPEZ-NIETO, para quien la delegación «puede ser una fundación filial de la extranjera aunque utilice el nombre de simple delegación. En este caso —continuará diciendo dicho autor— la constitución de la delegación deberá seguir los mismos trámites que una fundación corriente. La

respecto de los bienes situados en España y las actividades que realizaran en territorio nacional, conforme disponía el pfo. segundo de su art. 1.1. Sin embargo, prescindiendo de dicha previsión, el citado Reglamento no contenía una regulación específica sobre las mismas. El que sí las dedicaba diversos preceptos era el antiguo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal, dictado en desarrollo de los arts. 36 y 37 de la Ley 30/1994 y aprobado por el Real Decreto 384/1996, de 1 marzo (BOE núm. 77, de 29 marzo 1996). Dicho último Reglamento —hoy ya también derogado— establecía en su art. 3 b) la obligatoriedad de la inscripción en el Registro estatal del establecimiento en territorio español de tales delegaciones (cuando por el ámbito de sus actividades no entrasen en la competencia de los registros autonómicos), especificando en el art. 7 que su inscripción «abre hoja registral», y que requiere el previo informe del Protectorado acerca de que sus fines son de interés general; por su parte, los arts. 8 y 9 se detenían en el contenido de la primera y posteriores inscripciones y el art. 10 volvía a mencionarlas al referirse a determinados extremos relativos a la llevanza de dicho Registro. Pero, al igual que el resto de la normativa citada, no definía qué debía entenderse por «delegación». Tampoco lo hace ahora, como se ha indicado, el vigente Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal de 2008.

⁶⁹⁸ Téngase en cuenta que como el de «casa central» o «casa madre», el término «matriz» se emplea habitualmente con dos significados distintos: a) para diferenciar las *sucursales y otros establecimientos secundarios* del establecimiento principal (la casa central o casa madre), y b) para designar a la entidad (matriz) que detenta una determinada porción del capital social de otra (la *filial*), sea por su aportación para la constitución de ésta, sea por adquisición del de una preexistente. Sin embargo, como se explica en el texto, no es este último el significado con que se utiliza en el art. 4 del RFCE05.

diferencia quedaría reflejada en la redacción de los estatutos, que harían constante referencia a los de la fundación de la que tiene origen»⁶⁹⁹.

No comparto dicho criterio. Aún admitiendo que las fundaciones extranjeras, lo mismo que las españolas, pueden crear, a su vez, una nueva persona jurídica fundacional⁷⁰⁰ (extremo en el que, no obstante, se habrá de estar no a lo que disponga nuestro Derecho, sino a la *ley personal de la fundación extranjera* que se proponga crear la «filial»: art. 9.11 Cc⁷⁰¹), se trata claramente, a mi juicio, de un supuesto distinto del establecimiento de una delegación, con el que no debe confundirse por más que desde el punto de vista funcional puedan cumplir análoga misión. La creación por la matriz extranjera de una nueva fundación —que, en cuanto constituida con arreglo al Derecho español, sería, en rigor, una fundación «española»— donde encuentra acomodo, no es ni en el art. 4 RFCE05 ni en el art. 7 de la Ley 50/2002, sino, en su caso, en el art. 6.1 o en el art. 6.2-II de la misma Ley, dependiendo de que la nueva fundación ejerza principalmente sus actividades en territorio español o fuera del mismo⁷⁰². Y ésta será, cabe decir, la vía que emplearán aquellas fundaciones foráneas de «carácter mixto»⁷⁰³ que pretendan ejercer

⁶⁹⁹ Vid, LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La Ordenación Legal de las Fundaciones*, op. cit., p. 155.

⁷⁰⁰ El art. 8 de la Ley 50/2002, establece en su apartado 1 que «podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean éstas públicas o privadas» y si bien es verdad que, al señalar en su apartado 3 los requisitos que estas últimas deben cumplir, utiliza unos términos un tanto ambiguos (así, se refiere, por un lado, a las de índole asociativa y, por otro, a «*las de índole institucional*»), la doctrina no ha encontrado dificultad en considerar comprendidas en dicha última expresión a las fundaciones. En este sentido, MORILLO GONZÁLEZ, quien, tras dedicar cierta atención a descifrar los posibles sentidos de la fórmula empleada, concluye que con ella el legislador no pretendió sino abrir una vía de escape para que, además, pudieran constituir fundaciones otras personas jurídicas que no son fundaciones o carecen de miembros propiamente dichos, tales como las Cajas de Ahorro o la ONCE. (cfr., MORILLO GONZÁLEZ, F.: *El proceso de creación de una fundación*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pp. 86 y ss.). En el mismo sentido se pronuncia CAFFARENA LAPPORTA, J.: «La constitución de las fundaciones», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., pp. 87-88.

⁷⁰¹ De la misma opinión es GARDEÑES quien considera que «la solución “anglosajona” de hacer depender la capacidad de la ley aplicable al acto concreto para el que se requiere (...) no tiene cabida en el Derecho positivo español», concluyendo que será la ley personal del fundador y no el ordenamiento al que pretenda someterse la fundación proyectada la que determinará la capacidad para fundar». GARDEÑES SANTIAGO, F.: *Las fundaciones en Derecho Internacional Privado español*, op. cit., pp. 189-190.

⁷⁰² El art. 6.1 de la Ley 50/2002 dispone que «Deberán estar domiciliadas en España las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad dentro del territorio nacional». Por su parte el art. 6.2-II establece que «Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio estatutario en la sede de su Patronato dentro del territorio nacional». Obsérvese que en ambos casos nos encontraremos ante fundaciones «españolas», conforme al art. 28 Cc, aunque su fundadora no lo sea.

⁷⁰³ GARDEÑES se refiere a ellas como las que en parte persiguen fines de interés general y en parte de interés particular, ilustrando con el ejemplo de una fundación «cuyos estatutos establecieran que el 50% de sus recursos se destinaran a atender necesidades de los descendientes del fundador y el resto a obras de caridad». GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las

actividades de interés general en España, pero que, por no perseguir *exclusivamente* fines de esta naturaleza, no podrían actuar como tales en territorio español mediante el establecimiento de una delegación⁷⁰⁴, por lo que una opción para que sus actividades en nuestro país puedan gozar de un tratamiento beneficioso sería la de constituir *ad hoc* una nueva fundación que reúna los requisitos establecidos por la Ley española. Obviamente, no hay nada que impida que fundaciones extranjeras cuyos fines estatutarios —y no sólo las actividades que pretendan ejercer en nuestro suelo— sí sean exclusivamente de interés general utilicen también esta otra vía, en vez de establecer una delegación conforme al art. 7 de la Ley 50/2002. Pero se trata, insisto, de dos supuestos diferentes, que deben ser distinguidos incluso en el caso de sostener que deben recibir un tratamiento similar.

Por explicarlo de modo sencillo, podría decirse que entre la creación de una fundación filial y el establecimiento de una delegación por una fundación extranjera existe, *mutadis mutandis*, la misma diferencia que la que media entre la constitución de una sociedad filial y la apertura de una sucursal por una sociedad extranjera⁷⁰⁵. En este sentido, tan inapropiado sería la utilización del

fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, pág. 1196, nota 152.

⁷⁰⁴ Sobre este particular no existe unanimidad en la doctrina, aunque, vistos los términos del art. 7.2 de la Ley 50/2002 (y antes del art. 5 de la Ley 30/1994), estimo que la controversia se sitúa más en un plano de *lege ferenda* que de *lege data*. Así, mientras que unos autores consideran que no debería existir inconveniente en que actuaran en España como fundaciones siempre que las actividades que ejercieran en territorio español fueran exclusivamente de interés general (en este sentido, PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Comentario al artículo 5», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos fiscales*, *op. cit.*, págs. 41-42; TRINIDAD GARCÍA, M^a.L.: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AAVV, *Derecho Registral Internacional...*, *op. cit.*, pág. 124; y JUÁREZ PÉREZ, P., «Comentario al art. 5 de la Ley 30/1994», en CALVO CARAVACA, A.-L. Y CARRASCOSA GONZÁLEZ (dirs.), *Legislación de Derecho internacional privado. Comentada y con jurisprudencia*. Colex, Madrid, 2002, según cita en este último caso GARDEÑES, en «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, pág. 1196-1197, haciéndose también eco de una interpretación más flexible, aunque sin pronunciarse expresamente a favor de la misma). Otros autores, sin embargo, niegan rotundamente dicha posibilidad (así, GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, *op. cit.*, pág. 86-87; y LÓPEZ-NIETO Y MALLO, Francisco, *La Ordenación legal de las Fundaciones*, *op. cit.*, pág. 155).

⁷⁰⁵ Cuando digo que existe la misma diferencia, obviamente, no debe interpretarse en el sentido de que la relación entre dicha nueva fundación y su creadora resulte coincidente con la que se establece entre una sociedad matriz y sus filiales. Aunque, como ya hemos señalado, no son pocos los aspectos en los que la regulación de las sociedades anónimas ha servido de inspiración al Legislador de la Ley de fundaciones, es evidente que ni la *aportación societaria* es identificable con la *dotación*, ni cabe confundir ésta con el «*capital social*» (al respecto, vid., SERRANO CHAMORRO, M^a Eugenia, *Las Fundaciones: Dotación y Patrimonio*, Civitas, Madrid, 2000, en especial págs. 74-75). Piénsese que mientras que la sociedad matriz es dueña de todo o parte del capital de la sociedad filial, no ocurre lo mismo en el caso de la fundación filial, que en modo alguno es «propiedad» de su fundadora, y que, una vez creada, se independiza de su voluntad y señorío. No obstante, una vez dicho esto, no puede ignorarse que, a pesar de su formal independencia jurídica, la fundación matriz puede ejercer cierto poder o influencia, no sólo a causa de la redacción de los estatutos de la fundación filial, sino también a través del nombramiento de los patronos que han de regirla, lo que puede plantear algunos problemas que, salvando las distancias, guardan cierta semejanza con los que se suscitan en los «grupos

término «sucursal» para referirse a la sociedad filial⁷⁰⁶, como que se emplee la denominación de «delegación» en los supuestos de creación de una nueva persona jurídica fundacional, además de que induciría, a quienes se relacionasen con ella, a la errónea creencia de que la «matriz» responderá de su actuación, cuando se trata realmente de personas jurídicas distintas.

Así pues, el término «matriz» ha de entenderse aquí, simplemente, como alusivo a la idea de *vinculación y dependencia* del establecimiento o representación de la fundación extranjera en España, respecto de su sede o establecimiento principal, donde radica el ápice estratégico de la organización. En este aspecto se debe señalar que por mucho que se les adscriban unos bienes, puedan gozar de cierta autonomía, sean objeto de inscripción registral y se les asigne un NIF, esto es, aunque se les atribuya, en suma, una cierta *subjetividad* a determinados efectos⁷⁰⁷, *las delegaciones carecen de personalidad jurídica propia*, distinta de la fundación que las establece, respecto de la que no son más que su *prolongación* en el territorio de un Estado distinto al de su sede central.

En efecto, con la apertura y mantenimiento de una delegación es *la fundación misma* la que se establece formalmente en otro país, al que extiende el ejercicio habitual de todas o de alguna de sus actividades, pero *ni se crea una nueva persona jurídica ni cabe considerar los bienes que se le pudieran adscribir como la «dotación» a una supuesta «fundación filial»*. Y menciono expresamente este término —dotación— para aclarar que, aunque éste era precisamente el que utilizaba el art. 8.2 del (hoy derogado) Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal de 1996⁷⁰⁸ cuando señalaba que uno de los contenidos que, en su caso, habían de consignarse en la primera inscripción del establecimiento en España de la delegación era «*la dotación prevista para sus actividades en territorio español*», el empleo de dicho término no puede interpretarse con el significado jurídico específico que

de sociedades». Evidentemente, aquí no hay socios minoritarios que proteger, pero sí hay beneficiarios, donantes y colaboradores y unos fines de interés general que, dependiendo del diseño estatutario de la fundación filial, pueden no ser exactamente coincidentes con los de la casa madre, lo que podría dar lugar a la imposición por ésta de estrategias que favorezcan a colectivos distintos o que beneficien en menor medida a aquellos para los que debe maximizarse la actividad de la fundación filial en España (v.gr., como consecuencia del distinto ámbito territorial o de la especialización funcional de los fines para los que se la haya constituido), lo que deberá ser objeto de especial atención por el Protectorado.

⁷⁰⁶ Sobre los conceptos de «sucursal» y de «filial» en el ámbito del Derecho comunitario, resulta ilustrativo el análisis del Abogado General Sr. La Pérgola, en el apdo. 15 de las Conclusiones de 16/07/1998 (Rec.1999 página I-01459), presentadas respecto del asunto C-212/1997, STJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd vs. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*.

⁷⁰⁷ Ya bajo la anterior Ley 30/1994, E. GIMÉNEZ-REYNA e I. ZURDO, hablaban de su «*personificación registral y fiscal*», «ésta última una vez cumplida la anterior [se referían a la inscripción de la delegación en el registro] mediante la obtención del oportuno NIF» (Cfr. «Comentario a la disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, op. cit., pág. 664).

⁷⁰⁸ Ya citado anteriormente, vid. nota 697.

este concepto tiene de elemento esencial del negocio constitutivo de una fundación. Aquí no se trata de una atribución patrimonial dirigida a la **creación** de una nueva persona jurídica fundacional, sino de la **prolongación** del ejercicio en nuestro país de las actividades de una fundación extranjera. Es más, ni siquiera se condiciona su inscripción a que se le adscriban bienes «suficientes y adecuados» para el cumplimiento de las finalidades que se proponga cumplir en nuestro país, como contrariamente ocurriría si se tratara de la dotación necesaria para constituir una fundación.

Y, por idéntico motivo, tampoco la responsabilidad frente a terceros quedará constreñida a los bienes y derechos que le hayan sido afectados (ni a éstos, ni a los que haya podido obtener por sí misma); es decir, el establecimiento de la delegación no divide o limita la responsabilidad de la fundación, en lo que se refiere a su actuación en España a través de aquélla, al patrimonio vinculado a la misma, sino que la fundación extranjera responde con todos sus bienes, sin necesidad de «levantamiento del velo», al tratarse de la misma persona. En este aspecto, lo que sí debe apuntarse es que la obligación de que mantengan una delegación en territorio español, aunque sirva principalmente, como luego se verá, al propósito de facilitar su control administrativo por el Protectorado, cumple también, entre otras, una importante función en el ámbito de la competencia judicial⁷⁰⁹, pues dicha exigencia permite que las fundaciones extranjeras puedan ser demandadas en España por las actividades que sus delegaciones ejerzan en o desde nuestro país⁷¹⁰.

⁷⁰⁹ A este respecto, deben citarse el art. 22.4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el art. 5.5º del Convenio de Bruselas de 27 de septiembre de 1968, sobre competencia judicial y reconocimiento y ejecución de decisiones en materia civil y mercantil —extendido, a su vez, a los Estados miembros de la Asociación Europea del Libre Comercio por el Convenio de Lugano de 16 de septiembre de 1988, sustituido hoy por el Convenio de Lugano de 30 de octubre de 2007—, así como el art. 5.5º del Reglamento (CE) núm. 44/2001, del Consejo, de 22 de diciembre de 2000 (DOCE L 12, de 16.01.2001), hoy sustituido también por el Reglamento (UE) núm. 1215/2012, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2012 (DO L 351, de 20.12.2012), en cuyo art. 7.5 establece idéntica regla. Sobre dichas cuestiones, vid, con carácter general, AAVV, *Derecho Internacional Privado II* (dirs.: CALVO CARAVACA, A.L. Y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J.), Edit. Comares, 5ª edic., Granada, 2004, págs. 444-449 y, específicamente en relación a las fundaciones, GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003, págs. 121 a 145.

⁷¹⁰ Así, resaltando tanto la finalidad de facilitar la labor del Protectorado como su importancia a efectos de la competencia judicial, GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Problemática Registral de las Fundaciones Extranjeras», en AAVV *Derecho Registral Internacional*, op. cit., pág. 77, y en *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, op. cit., págs. 139 y 210, donde destaca, asimismo, que el foro del establecimiento secundario de los arts. 5.5 de los Convenios de Bruselas/Lugano y del Rgto. 44/2001 [hoy la referencia ha de entenderse realizada al art. 5.5 del Convenio de Lugano de 2007 y al art. 7.5 del Rgto (UE) 1215/2012], «alcanzaría a todos los litigios que se derivaran de la actividad de la delegación y, por tanto, no se limitaría a las actividades que ésta llevara a cabo dentro de nuestro territorio», citando en apoyo de su tesis la STJUE de 6-04-1995 (as. *Lloyd's*, C-439/93). Cfr. GARDEÑES, *Las Fundaciones...*, op.cit, pág. 139 y nota 358. El mismo criterio sostendrá dicho autor, ya tras la Ley 50/2002, en «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, op. cit., pág. 1191, nota 135. Por nuestra parte, debemos avanzar que la misma conclusión cabe alcanzar, como veremos, respecto del régimen fiscal de las actividades de la delegación fuera de territorio español.

En la misma clave ha de interpretarse también la letra g) del art. 4.1 del RFCE05. El citado precepto requiere que conste en la escritura en la que ha de formalizarse el establecimiento de la delegación, «la identificación de la persona o de las personas que ejercerán la *representación de la delegación* o que integrarán sus *órganos de gobierno*»⁷¹¹; expresiones que, sin embargo, consideradas literalmente, resultarían asimismo inadecuadas: en rigor, no cabe hablar ni de órganos de gobierno, ni de representantes «*de la delegación*», que, insisto, carece de personalidad jurídica independiente, sino que lo serán, en su caso, *de la fundación*, aunque sus poderes y facultades estén constreñidas al ámbito territorial y al tipo de actividades para el que la delegación ha sido establecida⁷¹².

En este sentido, con mejor técnica, el nuevo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal de 2008 dispondrá en su art. 32.3 que «La primera inscripción de la delegación de la fundación extranjera comprenderá, además de la denominación de la fundación y la identidad de los titulares de sus órganos de gobierno [se refiere, obvio es, a los de la fundación], las siguientes circunstancias relativas a la delegación: [...] d) *La identidad de los representantes nombrados con carácter permanente “para” la delegación, con expresión de sus facultades*»⁷¹³.

2.1.2 La delegación como unidad organizativa autónoma.

⁷¹¹ Obsérvese que literalmente dicho artículo se refiere, no a los representantes en España de la fundación extranjera, sino a los «*representantes de la delegación*», refiriéndose, del mismo modo a los órganos de gobierno *de la delegación*: «*sus*».

⁷¹² A este respecto, el art. 89 del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972, al regular los requisitos de la inscripción de las Fundaciones extranjeras, no se refería a los «órganos de gobierno», sino a «las personas encargadas de la regencia de dicha Delegación». De modo parecido, en referencia a la apertura de sucursales, el art. 297 del vigente Reglamento de Registro Mercantil (RRM) , aprobado por el RD 1784/1996, de 19 de julio (BOE núm. 184, de 31 de julio) establece que en las inscripciones que al efecto se practiquen, se haga constar «*[l]a identidad de los representantes nombrados con carácter permanente para la sucursal, con expresión de sus facultades*», lo que, por expresa remisión, también es aplicable a la inscripción de las *sucursales extranjeras*, conforme a los arts. 300.2, in fine, y 301.3ª del RRM. Obsérvese, que dicho precepto habla de representantes, no de la sucursal, sino «*para*» la sucursal. En cambio, a diferencia de las disposiciones que acabamos de referir, el art. 10 del TRLIRNR se referirá, de análogo modo que el art. 4.2 RFCE05, al «*representante del establecimiento permanente*», a pesar de que éste carece igualmente de personalidad jurídica.

⁷¹³ Fórmula que, como puede apreciarse, reproduce literalmente la utilizada por el art. 297 del Reglamento del Registro Mercantil respecto de la apertura de sucursales, a que ya nos hemos referido en la nota anterior. En idéntico sentido, el art. 24.1 del citado RRFCE08, al referirse a los actos sujetos a inscripción, dispondrá que «Se inscribirán en el Registro los siguientes actos: [...] j) La creación o supresión de delegaciones de fundaciones extranjeras y la designación de *los representantes de la fundación en aquéllas*, así como los poderes o facultades que se les confieran y su modificación o revocación».

Cuestión distinta de la personalidad jurídica —de la que, como hemos visto, carece—, es que la delegación deba gozar de cierta *autonomía* respecto de su casa central, que es —junto al desarrollo, total o parcial, de las mismas actividades que la matriz— lo que permite distinguir el «establecimiento» del mero «local accesorio»⁷¹⁴, lo que dota a aquél de sustantividad jurídica y lo que habilita, en suma, a que pueda contemplarse como una *unidad organizativa separada*, susceptible de un tratamiento jurídico independiente⁷¹⁵. Y esto, en mi sentir, es lo que quería subrayar el RFCE05 tanto al referirse a «sus» órganos o representantes como al exigir que se consignen las actividades que se proponga ejercer en España —es decir, el ámbito material en el que ejercerán autónomamente las facultades que se les atribuyen—, y lo que se desprende también de la alusión a los recursos económicos que se les hayan asignado⁷¹⁶; menciones éstas con las que, en definitiva, no se está sino haciendo referencia a distintas manifestaciones de su autonomía respecto de la casa matriz.

En efecto, de lo dispuesto en los arts. 7.4 de la Ley 50/2002 y, sobre todo, del art. 4.1 del RFCE05, se desprende que no se ha concebido la delegación como un local accesorio o como un lugar exclusivamente dedicado a la realización de meras actividades auxiliares o preparatorias (en el sentido de carentes de trascendencia externa, operando *ad intra* de la propia fundación extranjera), sino que se parte del presupuesto de que la delegación desenvuelve, total o parcialmente, en España, las mismas actividades que su casa central⁷¹⁷.

⁷¹⁴ Vid., GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, 7ª edición, Madrid, 1982, págs. 205-208.

⁷¹⁵ El Tribunal Constitucional, en su Sentencia nº 133/2006, de 27 de abril de 2006, al examinar si la obligación de inscribir en el Registro de Asociaciones la «apertura y cierre de delegaciones o establecimientos» que se contempla en el art. 28.1.f) de la LODA constituye una condición básica del ejercicio del derecho de asociación, destacaría también la nota de su *autonomía* como elemento distintivo: «no todos los locales de los que sea titular la asociación pueden merecer la consideración de “delegaciones” y “establecimientos”, únicos supuestos a los que se limita la previsión de inscripción registral establecida por el legislador estatal. En efecto, dichos supuestos hacen referencia a la creación de nuevos centros en los que, con una cierta autonomía de gestión, se desarrollan permanentemente operaciones en nombre de la asociación. Por consiguiente, es claro que la carga de inscripción establecida por el legislador estatal no alcanza a la apertura de aquellos locales de la asociación en los que no concurren estas circunstancias. Examinado el precepto desde su perímetro exterior, baste añadir que tampoco se refiere a la creación de *filiales* pues ello implica el surgimiento de una nueva persona jurídica». (Fj. 12, pfo. 3º. La cursiva es mía).

⁷¹⁶ El art. 4 del RFCE05 no hace referencia directa a dichos recursos económicos (sí lo hacía, como vimos, el art. 8.2 del derogado RRFCE96, al referirse a «la dotación prevista para sus actividades en territorio español» como uno de los datos a reflejar en su inscripción en el Registro). No obstante, conforme al art. 4.1.h) del RFCE05, uno de los contenidos que debe recogerse en la escritura de establecimiento de la delegación es «el primer plan de actuación de la delegación en España», el cual, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 26 del mismo Reglamento, debe hacer mención a «los ingresos y otros recursos previstos» para la realización de las actividades y el cumplimiento de los objetivos que se proponga desarrollar en cumplimiento de dicho plan.

⁷¹⁷ El citado art. 4.1 f) resulta elocuente a este respecto:

La misma conclusión cabe extraer del art. 4.1 h) al referirse al «primer plan de actuación *de la delegación* en España». De acuerdo con el art. 25.8 de la Ley 50/2002, dicho *plan de actuación* debe reflejar «*los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar* durante el ejercicio siguiente», especificándose en el art. 26.2 del RFCE05 que «contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos». Resulta claro, pues, que la delegación se concibe como una estructura organizativa capaz de desarrollar por si misma en territorio español, las actividades propias de la fundación de la que forma parte.

En este sentido, en ausencia de una definición específica, cabría, *prima facie*, asimilar el concepto de «delegación» al de «*sucursal*», que no en vano, constituye el paradigma de «establecimiento secundario» en el ámbito mercantil, al punto de que han desaparecido las menciones a otros subtipos que anteriormente se contemplaban en dicha legislación⁷¹⁸, empleándose indistintamente ambos términos como sinónimos. «A efectos de lo prevenido en este Reglamento —señala hoy el art. 295 del vigente Reglamento del Registro Mercantil—, *se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través de la cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad*».

«El establecimiento de la delegación de una fundación extranjera deberá constar en escritura pública, en la que se recogerán, al menos, los siguientes datos: (...)

f) *Las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable en España*, sin que éstos puedan consistir exclusivamente en la captación de fondos».

⁷¹⁸ Así, los arts. 11.3º, e) de la derogada Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 (BOE núm. 199, de 18 de julio de 1951) y 7.5 de la también derogada Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 17 de julio de 1953 (BOE núm. 199, de 18 de julio de 1953), exigían que se hiciese constar en los estatutos y en la escritura de constitución, respectivamente, «[e]l domicilio social y los lugares en que vaya[n] a establecer *sucursales, agencias o delegaciones*». Por su parte, el art. 71 del igualmente derogado Reglamento del Registro Mercantil de 14 de diciembre de 1956 (BOE núm. 66, de 7 marzo 1957), al referirse a la inscripción del comerciante individual imponía que se expresase «[l]a calle y número o lugar de situación del establecimiento [principal] y *de las sucursales y agencias*, si las tuviere, ya sean dentro o fuera de la provincia» y, en relación a las sociedades mercantiles, al contemplar en su art. 97 la apertura de *sucursales*, señalaba que «*Las agencias o delegaciones con establecimiento abierto al público se inscribirán en la misma forma que las sucursales*». Posteriormente, en cambio, el Texto Refundido de Ley de Sociedades Anónimas (RDLegislativo 1564/1989, de 22 de diciembre; BOE núm. 310, de 27 de diciembre) y, de igual modo, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (Ley 2/1995, de 23 de marzo; BOE núm. 71, de 24 de marzo), sólo se referirían ya a las sucursales, al igual que el nuevo texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 julio (BOE núm. 161, de 3 julio 2010. C.e. BOE núm. 210, de 30 de agosto). Y lo mismo ocurre con el vigente Reglamento del Registro Mercantil, que, entre otros preceptos, dedica la primera sección del capítulo XI de su Título II, a la inscripción de dichos establecimientos.

Es oportuno recordar igualmente a este respecto que la misma noción, ya fuera del Derecho mercantil, fue también utilizada por el TC en relación a las *asociaciones*, en su ya citada Sentencia 133/2006, en la que, en referencia a la «*apertura de delegaciones o establecimientos*», señalaría que «la carga de inscripción, establecida en el art. 28.1 f) de la LODA, se contrae a la *creación de centros que gocen de autonomía de gestión y representación permanente de la asociación*», llegando, incluso, en alguno de sus pasajes, a emplear *indistintamente* los términos «*delegación*» y «*sucursal*»⁷¹⁹.

No obstante, dicha asimilación ha de acogerse con cierta cautela, pues si bien sirve, en un primer acercamiento, para resaltar que la «*delegación*», al igual que la «*sucursal*», se concibe como una estructura organizativa autónoma aunque dependiente de la entidad matriz, no debe menospreciarse el hecho de que la Ley 50/2002 no sólo no habla de sucursales —lo que, ciertamente, puede encontrar fácil explicación en tratarse de un concepto característico de otro Sector—, sino que tampoco utiliza, en momento alguno, el término más genérico y común de «*establecimiento*» (y menos aún en plural); es decir, se está refiriendo —y no parece infundado presumir que con plena conciencia de su especificidad— a *una concreta clase de establecimiento secundario*⁷²⁰. Piénsese, en este sentido, que el que en otras parcelas de nuestro Derecho se prescinda de sus diferencias⁷²¹, e incluso aunque quepa estimar que éstas

⁷¹⁹ Así, en el penúltimo párrafo de su FJ 12º dirá: «la consideración de la obligación de inscribir la *apertura y cierre de sucursales y establecimientos* como una garantía en beneficio de terceros lleva consigo la lógica consecuencia de que la documentación en la que se acrediten estas actuaciones habrá de quedar depositada en el registro administrativo competente y ser accesible según lo dispuesto en el art. 29.1 LODA». Debe hacerse notar que los preceptos que se analizaban en dicho Fundamento Jurídico —en lo que aquí nos interesa, los arts. 28.1, f) y 28.2, c) de la LODA— no se referían a las «*sucursales*» (término que no emplea la LODA), sino a las «*delegaciones*».

⁷²⁰ En análogo sentido señalaba con intuición LÓPEZ-NIETO Y MALLO, en relación a los términos «*delegaciones o establecimientos*» empleados por la LODA, que «[a]unque la Ley parece utilizar estas dos palabras en forma indistinta, creo que la utilización de las mismas no debe ser considerada como casual. La *delegación* —prosigue dicho autor— nos acerca a la idea de aparato burocrático, de oficina donde se dirigen o gestionan asuntos relacionados con los fines sociales, con posibilidad de poner al frente personas que obren por delegación de los órganos de gobierno de la asociación. El *establecimiento* recuerda más bien los lugares donde las asociaciones llevan a cabo actividades sociales concretas». LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La Ordenación legal de las Asociaciones*. Edit. Dykinson, 4ª edición, Madrid, 2004, pág. 267.

⁷²¹ Es el caso, como ya señalé, de la legislación mercantil y también de la procesal, donde el art. 22.4º de la LOPJ alude a «*los litigios relativos a la explotación de una sucursal, agencia o establecimiento mercantil*» de forma indiferenciada, del mismo modo que los arts. 5.5 de los Convenios de Bruselas/Lugano, en que éste se inspira, y del Reglamento (CE) 44/2001 [hoy la referencia ha de entenderse realizada al art. 5.5 del Convenio de Lugano de 2007 y al art. 7.5 del Rgto (UE) 1215/2012], ya mencionados anteriormente, que se refieren igualmente a las distintas categorías de establecimientos secundarios considerándose equiparables a efectos de la competencia judicial. (En este sentido, la STJUE de 6 de octubre de 1976, as. 14/1976, *De Bloos c. Bouyer*: «21. Qu'en ce qui concerne la notion d' "établissement" figurant dans le dit article —dirá el Tribunal de Luxemburgo en referencia al art. 5.5 del CB—, il ressort tant du but que de la lettre de cette disposition qu'une telle notion repose, dans l'esprit de la Convention, sur les mêmes éléments essentiels que ceux de succursale ou d'agence»).

radican simplemente en el énfasis sobre alguno de los aspectos de una misma definición común, ello no autoriza a ignorar los matices que diferencian los distintos tipos de establecimientos secundarios, considerando, sin más, que los diversos modos que éstos representan de que una entidad organice sus actividades fuera de los límites propios de su establecimiento principal, resultan también irrelevantes en otros sectores del Ordenamiento. En otras palabras, no parece disparatado pensar que la específica referencia a las «delegaciones» entraña una determinada visión sobre la forma en que la fundación extranjera ha de organizar sus actividades en territorio español.

2.1.3 La contemplación unitaria de las actividades de la fundación extranjera en España

Como anteriormente avanzaba, en mi opinión, a pesar de su innegable proximidad, el concepto de «*sucursal*» no resulta plenamente coincidente con el concepto de «*delegación*» que se infiere de la Ley 50/2002, ni con el propósito que ésta persigue al exigir su establecimiento como presupuesto del ejercicio estable de las actividades de la fundación extranjera en España.

En efecto, mientras que la noción de sucursal obedece al desdoblamiento de la explotación: al hecho de que en ella se concluyan los mismos negocios que forman el objeto fundamental de la empresa⁷²², el establecimiento de una delegación se exige para facilitar las funciones de control y supervisión del Protectorado, en tanto en cuanto la prolongación de forma estable o continuada de las actividades de la fundación extranjera en nuestro país, engendrará diversas relaciones con beneficiarios, donantes, voluntarios..., cuya mejor protección y defensa, juntamente con la tutela de los intereses generales a que han de servir, hace necesaria la presencia en territorio español de un «*centro responsable*» que, además de facilitar su relación con los eventuales interesados y permitir, como se dijo, residenciar en sede española la competencia judicial, posibilite *la inmediatez del control y la contemplación unitaria de sus actividades en España*, evitando la dispersión de la información, y simplificando y agilizando las labores de supervisión del Protectorado⁷²³.

Dicho en otros términos, sin perjuicio de que en ambos casos se trate de establecimientos secundarios, carentes de personalidad jurídica propia y dependientes de la entidad matriz cuya representación ostentan y cuya responsabilidad vinculan con sus actos, el acento en el caso de la *sucursal* se marca, por un lado, en el *aspecto operativo* y, por otro, en su *carácter separado y autónomo* no sólo respecto de la casa central, sino también *respecto de otros*

⁷²² Vid., GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, 7ª edic., Madrid, 1982, p. 207.

⁷²³ En este sentido, GARDEÑES SANTIAGO, M., en «Problemática Registral de las Fundaciones Extranjeras», *op. cit.*, pág. 77, y en *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, pág. 210.

establecimientos o sucursales de la misma entidad; mientras que en el caso de la *delegación*, el énfasis recae en el carácter de *representación permanente* de la fundación extranjera en territorio español, que actúa de punto de referencia de las operaciones y actividades que ésta desenvuelva en o desde España, permitiendo su sometimiento a un mismo régimen y facilitando el control del Protectorado.

Piénsese que mientras que en otros sectores, como el mercantil, no existe obstáculo para que en el mismo ámbito territorial (incluso en una misma población) puedan establecerse distintos centros o sucursales a través de los cuales se ejerzan, con autonomía unos de otros y respecto de la casa central, las mismas actividades que la entidad matriz⁷²⁴, la idea de delegación que trasluce la Ley 50/2002 implica, en cambio, la necesaria existencia de *una misma y única sede en España*, con independencia de que operativamente pueda mantener uno o varios centros de actividad.

«Las fundaciones extranjeras —dice en este sentido el art. 7.1 de la Ley 50/2002— deberán mantener *una delegación* en territorio español *que constituirá su domicilio* a los efectos de esta Ley»⁷²⁵, de lo que se infiere que su ámbito territorial de actuación podrá abarcar todo el territorio nacional, el de una sola Comunidad Autónoma o el de varias, pero habrá una *única delegación* y un *único domicilio de la fundación extranjera en territorio español*, con independencia del número de locales o establecimientos que despliegue en el mismo para el ejercicio de sus actividades en nuestro suelo.

Así pues, la «delegación», en un sentido amplio, se identifica con *la organización encargada de las actividades de la fundación en territorio español*, esto es, con aquella parte de la fundación extranjera a la que, investida de cierta autonomía respecto de sus órganos centrales y provista de los medios necesarios, se encomienda el desarrollo en nuestro país de las actividades que se considera oportunas para el cumplimiento de los fines fundacionales. Ello no empece a que dicha organización se articule en distintos centros o establecimientos dotados, a su vez, de cierta autonomía⁷²⁶, pero deberá

⁷²⁴ El art. 296.2 RRM contempla expresamente el supuesto de que la sucursal radique en la misma provincia en que esté situado el domicilio de la sociedad o de que concurren diversas sucursales en la misma circunscripción registral.

⁷²⁵ Por su parte, el art. 4.1.e) del RFCE05 dispondrá que en la escritura en la que conste su establecimiento, deberá recogerse «*el domicilio y el ámbito territorial de actuación de la delegación en España*».

⁷²⁶ A diferencia de la vigente Ley 50/2002, el RFC-1972, además de exigir con carácter general la necesidad de que la fundación extranjera estableciera una delegación en territorio español (art. 57), contemplaba el supuesto de que ésta pretendiera la creación de establecimientos culturales o docentes de carácter permanente, sin supeditar en tal caso, al menos inicialmente, el ejercicio de sus actividades en España al previo establecimiento de una delegación. Así dispondría en su art. 90: «1. Las fundaciones culturales extranjeras que pretendan crear en España establecimientos culturales o docentes de carácter permanente deberán figurar inscritas en el Registro. 2.- La inscripción se producirá cuando acrediten que *la actividad que pretenden realizar por medio del establecimiento permanente* se ajusta a los

designarse uno que asuma las funciones de representación e interlocución con el Protectorado —lo que implica, a mi juicio, ostentar la capacidad de decisión necesaria para vincular a los restantes centros de actividad⁷²⁷— de forma que, en cuanto a *centro responsable* —por delegación de la matriz— de las actividades que se desarrollen en nuestro país, vendría a ocupar la posición de *sede o establecimiento principal de la fundación extranjera en España*. Éste será, en suma, el que, *en un sentido más restringido*, quepa identificar como *delegación*, y el que como tal habrá de hacerse constar en el Registro de fundaciones correspondiente, en el entendido de que las actividades y el ámbito territorial de actuación que han de consignarse serán los que correspondan al conjunto de la organización en España a que ésta ha de extender su responsabilidad, conforme se desprende del art. 7.1 de la Ley 50/2002⁷²⁸.

En este sentido, conviene distinguir este último supuesto —que, insistimos, implica, en todo caso, la existencia de una organización en territorio español dotada de cierta autonomía respecto de la casa madre—, del caso de la apertura de una oficina limitada a la realización de tareas auxiliares o de apoyo de las actividades que la fundación extranjera ejerza *por sí misma* en España; es decir, que fuera ésta, y no dicha oficina, quien contratase con terceros y realizara *directamente* las actividades concernientes a sus fines, con cargo a sus propios presupuestos. Aun en la hipótesis de que cupiera considerar aquélla como «delegación», no sería ésta la idea a que, a mi juicio, responde el concepto acogido por la Ley 50/2002, como se desprende de su art. 7.4 y, especialmente, del art. 4.1, f) del RFCE05, que exigen claramente

requisitos generales establecidos en este reglamento y específicamente a los requisitos de su artículo primero. 3.- Los requisitos para la inscripción serán los establecidos en el artículo anterior, *salvo lo referente al establecimiento de una delegación en España que no será necesaria con carácter previo a la inscripción*».

⁷²⁷ Obsérvese que la exigencia del mantenimiento de una delegación en España no sólo pretende facilitar el control del Protectorado en el sentido de impedir la dispersión de los datos y evitar la necesidad de contactar con una pluralidad de intermediarios, sino que persigue también, como dijimos, *la inmediatez de dicho control*, lo que reclama la existencia de un auténtico interlocutor, capaz de hacer cumplir los acuerdos que puedan adoptarse, exigiendo, pues, cierta «superioridad» de éste sobre los restantes centros en territorio español; lo que contrastaría con una visión separada de cada centro de actividad relacionándose directamente con su casa central fuera de España.

⁷²⁸ A este respecto no es ocioso añadir que, en relación a otras entidades extranjeras que, aun siendo claramente de mercado, se encuentran sujetas al control y supervisión de la Administración en aras de la protección y tutela de los intereses generales que pudieran verse afectados, se impone también dicha contemplación unitaria. Así, cabe traer a colación la Directiva 2013/36/UE, de 26 de junio de 2013, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión (DO L 176 de 27.6.2013, p. 338), en cuyo artículo 38 se previene expresamente que «*Todos los centros de actividad establecidos en el mismo Estado miembro por una misma entidad de crédito que tenga su administración central en otro Estado miembro se considerarán una única sucursal*».

que las actividades sean realizadas *por la delegación* de la fundación extranjera; esto es, por su *organización en España*⁷²⁹.

En efecto, cuando la Ley 50/2002 exige para que la fundación extranjera pueda actuar de forma estable en nuestro país, que mantenga una delegación —*que actúe por medio de la misma*— en territorio español y se inscriba en el Registro de Fundaciones correspondiente, aunque ello no suponga la constitución de una nueva persona, sí representa el mantenimiento de una estructura organizativa dotada de cierta *unidad y autonomía* respecto de su casa central, lo que implica la separación de las actividades que pretenda ejercer en o desde territorio español, aislándolas del resto de actividades de la fundación, que es, en suma, lo que permite el sometimiento de la delegación a las mismas reglas y requisitos que a las fundaciones españolas y su control por el Protectorado; objetivos éstos, a los que, como venimos diciendo, se dirige dicha exigencia. Es por ello que si la oficina a que antes se aludía, carece verdaderamente de autonomía, limitándose a la prestación de servicios a la fundación matriz, y las actividades de la fundación extranjera en territorio español son ejercidas directamente por ésta, sin separación de las que pueda ejercer en otros ámbitos, aquélla no podrá considerarse como «delegación» en el sentido de la Ley 50/2002, al no posibilitar el cumplimiento de dichos objetivos⁷³⁰.

⁷²⁹ En apoyo de dicha interpretación, aunque ceñidos a la materia procesal, cabría traer nuevamente a colación el art. 5.5 del Convenio de Lugano de 2007 y el art. 7.5 del Reglamento (CE) núm. 1215/2012, así como sus antecesores. Dichos preceptos, como ya se aludió, contienen una fórmula abierta, comprensiva de las distintas categorías de establecimientos secundarios (se refieren a las *sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento*), que ha sido objeto de una interpretación amplia por el TJUE, en el sentido de que resultan equiparables entre sí (STJUE de 6 de octubre de 1976, asunto 14/1976, *De Bloos c. Bouyer*, § 21), pero sentando, en todo caso, la necesidad de una trascendencia externa del establecimiento. «La noción de sucursal, de agencia o de cualquier otro establecimiento --decía el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia del caso *Somafer*-- implica un *centro de operaciones que se manifiesta de forma permanente hacia el exterior* como la prolongación de la casa madre, *provisto de una dirección y equipado materialmente* para poder negociar asuntos con terceros». STJUE de 22 de noviembre de 1978 (Asunto 33/78, *Somafer c. Saar-Ferngas AG*). En el mismo sentido, la STJUE de 18 de marzo de 1981 (Asunto 139/80, *Blanckaert & Willems PVBA c. Luise Trost*)).

Igualmente cabría recordar el artículo 97 del derogado Reglamento del Registro Mercantil de 1956 Decreto de 14 de diciembre de 1956 (BOE núm. 66, de 7 marzo 1957), en el que se señalaba que «Las agencias o *delegaciones con establecimiento abierto al público* se inscribirán en la misma forma que las sucursales». Aunque la mención a que estuvieren «abiertos al público», puede hacer pensar que se refería a los de carácter comercial (art. 85 C.com.), excluyendo a otros establecimientos, entiendo que tal referencia (máxime teniendo en cuenta la finalidad de publicidad y seguridad del tráfico a que se endereza la inscripción en dicho Registro) había de interpretarse en sentido amplio; es decir, que su equiparación a las sucursales —*su propia consideración como establecimiento*—, se producía en tanto en cuanto se manifestaran externamente, *i.e.*, en tanto en cuanto supusieran el ejercicio, total o parcial, de las actividades propias del objeto social, *sin estar reducidas a ser una mera dependencia interna limitada a la prestación de servicios a su casa central*.

⁷³⁰ Otra cosa es que dicha oficina, en cuanto suponga un espacio a disposición de la fundación matriz desde la que ésta desenvuelva sus actividades en España, sea susceptible de ser considerada a efectos impositivos como un establecimiento permanente.

2.1.4 El ejercicio de actividades en territorio español mediante representante o apoderado

Lo tratado hasta ahora no agota, sin embargo, la problemática que presenta el concepto de delegación. Si regresamos al art. 7.1 de la Ley 50/2002 y contemplamos la exigencia de que mantengan una delegación en territorio español, no en el sentido de que deban tener un *establecimiento físico* —aunque ordinariamente existirá un lugar donde se haga visible el vínculo con el territorio donde pretenden ejercer sus actividades—, sino con ese significado de centro de referencia que permite contemplar *unitariamente* la actividad desarrollada por la fundación extranjera en España, cabría preguntarnos si constituiría delegación el ejercicio estable de sus actividades en territorio español a través de una persona o entidad que actuase como agente o representante de la misma en nuestro país.

Sabido es que en los procesos de internacionalización de empresas es frecuente que las sociedades que pretenden implantarse en mercados extranjeros utilicen diversas vías para optimizar sus recursos (desde la constitución de filiales al establecimiento de sucursales, pasando por las agrupaciones de empresas a partir de variadas fórmulas: AIE, UTEs, Joint ventures, etc.), lo que, precisamente por las diversas consecuencias que acarrearán en el ámbito tributario, da lugar a lo que se conoce como «planificación fiscal». Pues bien, una de esas fórmulas que evitan los costes del mantenimiento de una sucursal es la utilización de agentes o representantes que, en lo que concierne al Derecho tributario, ha dado origen a su reconocimiento como «establecimiento permanente» (EP). Se trata de la llamada «cláusula del agente dependiente» (art. 5.5 MCOEDE y art. 5.5 TRLIRNR), que, en puridad, constituye una segunda modalidad de EP, junto a la cláusula general —el «lugar fijo de negocios»— incluida en los modelos de convenio (art. 5.1 y 2 MCOEDE) y en nuestra legislación doméstica (art. 5 TRLIRNR).

Debe anotarse, seguidamente, que en este punto existen, no obstante, diferencias apreciables entre la normativa convencional y nuestra normativa interna —más amplia—, al delimitar esta última de forma menos restrictiva el supuesto que origina la existencia de EP y no contemplar las exclusiones que limitan el estatus de EP en el art. 5.5 MCOEDE. No obstante, en la actualidad dichas diferencias se encuentran más atenuadas, habida cuenta de que la utilización abusiva de prácticas artificiosas para eludir la condición de EP a través de estructuras comisionistas ha conducido a la postre a la modificación en 2017 del aludido art. 5.5 MCOEDE⁷³¹.

⁷³¹ Sobre estos particulares véanse: CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Beneficios empresariales (y de navegación)», particularmente, su epígrafe 2, «El criterio de reparto del poder tributario: la noción de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición», dentro del capítulo III «Reglas de reparto de las potestades

En todo caso, los problemas que aquí se suscitan no provienen del encaje en la cláusula del agente dependiente (ni en la del comisionista, corredor o agente independiente del art. 5.6 TRLIRNR y art. 5.6 MCOODE, que, en sentido negativo, no determina la existencia de EP). A pesar de que, sin duda, dichas cláusulas entrañan no pocas dificultades interpretativas, el problema se encuentra en el propio concepto de delegación, que quiere reconducirse a la noción de EP.

En efecto, por algunos autores se ha propugnado una interpretación flexible de aquel concepto, en aras de evitar que la exigencia de mantener una delegación en nuestro suelo pueda convertirse en un obstáculo efectivo a las actividades de interés general. Así, en opinión de GARDEÑES⁷³², «como la ley no dice qué características debe reunir, puede interpretarse que constituiría delegación cualquier persona establecida en España que tuviera atribuidas facultades de representación de la entidad y un establecimiento permanente», entendiéndose que «no sería imprescindible que la fundación dispusiera de sus propios locales y personal en España, siendo suficiente que dispusiera de un representante o apoderado autorizado establecido en el país»⁷³³.

A mi juicio, sin embargo, del RFCE05 parece desprenderse que el concepto de delegación está revestido de cierta solemnidad y formalismo que impiden considerar que el mero apoderamiento o encargo a un sujeto para que actúe por cuenta de la misma, o la representación otorgada a otra entidad (v.gr., a otra fundación), puedan reputarse como delegación. En este sentido, el art. 4 del citado RFCE05 requerirá un acuerdo del máximo órgano de gobierno de la fundación extranjera *aprobando expresa y específicamente su establecimiento en España* para el ejercicio de todas o de algunas de las actividades y su elevación a escritura pública.

fiscales» de la obra colectiva *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017* (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), CISS, Madrid, 2017, pp. 178-358; CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: «Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el Ordenamiento español: Naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios», *Ibidem*, pp. 38-114; y también GOROSPE OVIEDO, J. I.: «El concepto de establecimiento permanente en la imposición directa y su evolución jurisprudencial», en AA.VV. (dirs.: LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á.; coord.: GARCÍA MARTÍNEZ, Á.): *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 3/2018, pp. 367-382); así como la bibliografía que más adelante se cita en el apartado «IV.1.C) El concepto de establecimiento permanente».

⁷³² GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003, pp. 210-211. La misma opinión mantendrá en «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, *op. cit.*, p. 1191.

⁷³³ Aunque como el mismo autor puntualiza, «no podría considerarse “delegación” un simple apartado de correos». GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones ...*, *op. cit.*, pp. 210-211.

Ello significa que sin dichos requisitos, aunque el representante designado por la fundación pueda considerarse que constituye un «establecimiento permanente» a los fines, por ejemplo, de su tributación en el IRNR, habría de concluirse que tanto a efectos de la normativa sustantiva como del propio régimen fiscal de la Ley 49/2002 no constituirá delegación y, por consiguiente, la fundación extranjera ni podrá actuar como tal en nuestro país, ni podrá beneficiarse del régimen fiscal de la Ley 49/2002, reservado exclusivamente a las *delegaciones* de fundaciones extranjeras *inscritas* en el Registro de Fundaciones.

2.2 El régimen jurídico aplicable a las delegaciones.

Como he venido exponiendo, uno de los pilares en que reposa la equiparación a las fundaciones patrias de las fundaciones extranjeras (o, más exactamente, de sus *delegaciones en España*, puesto que, a pesar de carecer de personalidad jurídica, son éstas las que verdaderamente se van a equiparar, al contemplarse de forma autónoma e independiente de su matriz) es el sometimiento de dichas delegaciones al control del Protectorado y al «*régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas*».

En este aspecto se ha de comenzar recordando que, a diferencia de la actual Ley de Fundaciones, la anterior Ley 30/1994 guardaría silencio en este punto, limitándose a disponer en su art. 5 que las fundaciones extranjeras que pretendieran ejercer actividades en España debían establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones, recogiendo la sola cautela de que dicha inscripción podía denegarse cuando sus fines no fueran de interés general o no estuvieran válidamente constituidas con arreglo a su ley personal. Al margen de las críticas, a que ya antes aludí, por la falta de precisión de que dichos deberes quedaban circunscritos exclusivamente a las que pretendieran ejercer sus actividades *de forma estable* en España, la extrema cortedad de este magro precepto originaría que algunos autores consideraran que las fundaciones extranjeras, *cualquiera que fuera su régimen jurídico*, siempre que estuvieran válidamente constituidas en sus respectivos países y persiguieran fines de interés general, podían operar en España *sin tener que adaptarse al régimen legal español*, expresando en ese sentido sus dudas sobre si quedaban o no sujetas al control del Protectorado, a la rendición de cuentas y al cumplimiento de los procedimientos previstos para las fundaciones españolas⁷³⁴. De ahí que la Ley 50/2002 se haya cuidado ahora de disponer expresamente en su art. 7.4 que: «Las delegaciones en España de fundaciones extranjeras quedarán sometidas al Protectorado que corresponda en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades, siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas».

⁷³⁴ Vid., en este sentido, GARCÍA-ANDRADE, J.: *La Fundación: un estudio jurídico*, Colección Solidaridad, nº 11, Fundación ONCE-Escuela Libre Editorial, Madrid, 1997, pág. 53.

Sin embargo, a pesar de la aclaración, varios son los problemas que dicho artículo plantea aún.

La primera cuestión que conviene despejar es que, cuando el inciso final del transcrito art. 7.4 dice que a las delegaciones de fundaciones extranjeras les será de aplicación «...el régimen jurídico previsto para las *fundaciones españolas*», ello no debe entenderse en el sentido de que queden sujetas al régimen jurídico de las «*fundaciones de competencia estatal*»⁷³⁵. Como resulta obvio, tan «española» es una fundación «catalana», que ejerce principalmente sus actividades en dicha Comunidad Autónoma, como una fundación que actúa, principalmente también, en todo el territorio español o en el territorio de más de una Comunidad Autónoma. Y de idéntico modo, tan «española» es la normativa dictada por los órganos competentes de una Comunidad Autónoma como la dictada por los órganos centrales del Estado. En otras palabras, el *régimen jurídico* a que dicho precepto alude es el *estatal* o el *autonómico*, según el ámbito territorial en el que ejerzan principalmente sus actividades en España.

Precisamente, como señala SANTOS MORÓN⁷³⁶, fue la salvaguarda de las competencias legislativas de las CCAA la que motivaría la redacción final de este artículo 7.4, si bien, a juicio de dicha autora, la fórmula definitiva en que cristalizarían las enmiendas presentadas a dicho fin pecaría de una «considerable vaguedad» por la imprecisa referencia al «régimen jurídico».

Ciertamente, el artículo 6º del Proyecto de Ley —correspondiente al actual art. 7 de la Ley 50/2002— no utilizaba dicha mención, sino que se refería, de forma específica, por un lado, a la rendición de cuentas «con arreglo a la normativa contable que resulte de aplicación a las fundaciones españolas» y, por otro, a las facultades del Protectorado (apartados 4 y 5, respectivamente de dicho art. 6º)⁷³⁷. Ambos apartados serían objeto de sendas enmiendas presentadas por el Grupo parlamentario catalán CiU, orientadas, como se ha dicho, a garantizar el respeto a la normativa autonómica⁷³⁸. Así, la enmienda núm. 122 se encaminaría a especificar que las *normas de contabilidad* son las que les resulten aplicables «por razón de su domicilio», al considerar dicho Grupo parlamentario que «*la regulación del sistema que ha de regir la rendición de cuentas es una facultad que corresponde a las CCAA con competencias*

⁷³⁵ En este sentido, discrepamos de Antonio PAU —compartimos la conclusión pero no el fundamento— cuando acude a la referencia a las «*fundaciones españolas*» contenida en el citado inciso del art. 7.4, para justificar la competencia del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal en los supuestos en que la delegación extiende el ejercicio de sus actividades con carácter principal a más de una Comunidad Autónoma (vid, PAU, A.: «El Registro de Fundaciones. Artículos 36 y 37 y DT 4ª», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., pág. 561).

⁷³⁶ SANTOS MORÓN, M^a.J.: «La nacionalidad de las Fundaciones. Actividad en España de las Fundaciones Extranjeras», op. cit., pp. 193-196.

⁷³⁷ Vid., BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-1, de 20/08/2002, págs. 4-5.

⁷³⁸ Vid, BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-12, de 24/10/2002, pág. 51.

exclusivas». Por su parte, la núm. 123 se dirigiría a suprimir el apdo. 5, en cuanto disponía que «El Protectorado ejercerá sobre las delegaciones de Fundaciones extranjeras las facultades *que esta Ley le confiere* respecto de las Fundaciones españolas», justificándose su supresión en que las CCAA tienen capacidad legislativa en esta materia. Según comenta SANTOS MORÓN⁷³⁹, a resultas de ambas enmiendas, dichos apartados quedarían refundidos en el Dictamen de la Comisión en uno solo, coincidente con la actual redacción del art. 7.4, sin que, no obstante, se llegara a explicar por qué la referencia a la normativa contable fue sustituida por la alusión al «régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas»⁷⁴⁰.

Pues bien, en base a tales antecedentes legislativos —y con ello entramos en la segunda de las cuestiones que plantea este precepto, a saber, la del contenido de dicho régimen jurídico—, sostiene SANTOS MORÓN que la finalidad perseguida por los autores de la norma no era otra que el sometimiento de las delegaciones a las atribuciones del Protectorado y al régimen —estatal o autonómico— relativo al cumplimiento de las obligaciones contables, *sin que se pretendiera aplicarles la regulación en los restantes aspectos, que, a su juicio, quedan regidos por la ley nacional de la fundación*⁷⁴¹.

Sólo podemos compartir parcialmente dicho criterio. En primer lugar, aun en la hipótesis de admitir que el propósito de sus autores fuera el que quiere deducirse de su tramitación parlamentaria⁷⁴², ha de recordarse que, en todo

⁷³⁹ SANTOS MORÓN, M^ºJ.: «La nacionalidad de las Fundaciones. Actividad en España de las Fundaciones Extranjeras», *op. cit.*, pág. 193 y notas 24 y 25.

⁷⁴⁰ A mi juicio, más que de dichas concretas enmiendas —aunque desde luego que también en su mérito—, la redacción final de este precepto sería fruto del proceso transaccional mantenido entre los Grupos Parlamentarios, incluso tras haber sido ya aprobado el Informe de la Ponencia, donde todavía figuraban los apartados 4 y 5 en su redacción inicial. Resulta elocuente en ese sentido, la explicación del señor Bermúdez de Castro Fernández en el debate de aprobación del Dictamen de la Comisión, que da idea tanto del esfuerzo por conseguir un texto consensuado, como de la ausencia de una específica justificación de su redacción definitiva. Vid., BOCG, Congreso de los Diputados, Diario de Sesiones, Comisiones, VII Legislatura, núm. 616, de 6 de noviembre de 2002. Comisión Constitucional, sesión nº 18, pág.: 20246. El Informe de la Ponencia y el Dictamen de la Comisión, en BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-12, de 24/10/2002, pág. 51 y núm. 105-15, de 15/11/2002, pág. 89, respectivamente.

⁷⁴¹ SANTOS MORÓN, M^ºJ.: «La nacionalidad de las Fundaciones...», *op. cit.*, pág. 192-193. En el mismo sentido, GARDEÑES, para quien «una lectura superficial y descontextualizada de la misma [se refiere a la expresión «régimen jurídico», contenida en el último inciso del art. 7.4] podría dar lugar a entender, erróneamente, que a las delegaciones de fundaciones extranjeras se les aplicarían las mismas normas que a las fundaciones españolas y ello no es así». GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, pág. 1199.

⁷⁴² En mi opinión, el que el Proyecto se refiriera a la normativa contable y al control del Protectorado, que las concretas enmiendas a que nos hemos referido tuvieran sólo como objeto preservar la competencia autonómica, o que la documentación parlamentaria no ilustre sobre los motivos del cambio de redacción, no autorizan a considerar que sus autores no abrigaran una intención más amplia que la que lucía inicialmente en el Proyecto de Ley. La

caso, una vez promulgada, la Ley se independiza de la intención de quienes la elaboran: no es la *voluntas legislatoris*, sino la *voluntas legis*, la que nos interesa descifrar. Lo que queremos decir es que los «precedentes legislativos» antes expuestos resultan insuficientes, *por sí solos*, para restringir el alcance de este precepto. El art. 7.4 emplea la expresión «régimen jurídico», que, cualquiera que sea el significado que quepa atribuirle, es un concepto desde luego más dilatado que el de «régimen contable», que sólo haría referencia al modo de reflejar los sucesos económicos, esto es, a la adopción de un determinado sistema capaz de brindar una «imagen fiel» de su situación económico-financiera y patrimonial, pero que, obviamente, no comprende normas como las relativas a la proporción de recursos que deban de destinar al cumplimiento de sus fines, o a los límites al ejercicio de actividades económicas.

Otro tanto cabe decir en relación a las atribuciones del Protectorado. El sometimiento de ciertos actos a comunicación o autorización de éste sólo tiene sentido si los criterios para fiscalizar y prestar, en su caso, consentimiento a la actuación de la delegación son los que dimanen de la normativa española.

Y tampoco considero que las disposiciones patrias que regulan tales aspectos sean «en todo caso» de aplicación a las fundaciones extranjeras sólo «*porque constituyen requisitos ineludibles que han de cumplir tales entidades si quieren acceder al régimen fiscal especial*»⁷⁴³. A mi juicio, ello supone confundir el régimen sustantivo y el régimen tributario; confusión en la que también parece incurrir el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal de 2005⁷⁴⁴, aunque la oscuridad de sus términos en este punto no permitan alcanzar una conclusión precisa.

modificación pudo deberse a que, a raíz precisamente de las distintas enmiendas y del clima de consenso e integración conseguido tanto en la Ponencia como en la Comisión —y durante todo el curso de su tramitación parlamentaria, cabe añadir—, sus redactores llegaron al convencimiento de que existían los mismos motivos para preservar las competencias autonómicas en materia contable que en lo que concierne a otros aspectos de su régimen jurídico; régimen jurídico que, no nos olvidemos, cuando se trata de fundaciones —nacionales o extranjeras— que ejercen principalmente sus actividades en el territorio de una Comunidad Autónoma, le corresponde definir al Legislador autonómico, sin perjuicio de la posibilidad de que el Legislador estatal incida en dicho ámbito en base al art. 149.1, apartados 1º, 6º y 8º CE, que son precisamente los títulos competenciales en que se ampara la Ley 50/2002 (vid., E. de M. apdo. III y DF 1ª, y STC 341/2005, de 21 de diciembre, FJ., 1º). Es más, si no hubiera existido esa intención, ¿por qué utilizaron entonces una expresión diferente?. No es razonable pensar que se querían que tuviera el mismo alcance que en el Proyecto, emplearan una expresión claramente más amplia.

⁷⁴³ SANTOS MORÓN, MªJ.: «La nacionalidad de las Fundaciones...», *op. cit.*, pág. 192-193. Igualmente, GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, pág. 1200.

⁷⁴⁴ Dictamen del Consejo de Estado de 6/10/2005, sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal. Número de expediente 1248/2005 (PRESIDENCIA).

En efecto, al examinar el art. 2.1.b) del citado Proyecto de Reglamento⁷⁴⁵, el Consejo de Estado comenzaría señalando que cuando en relación a las delegaciones de fundaciones extranjeras éste restringe su ámbito de aplicación a los *bienes* situados en España y a las *actividades* que realicen *en territorio nacional*, dicha restricción «es correcta en términos generales, pues *se muestra respetuosa con el principio de la ley personal de la fundación* (artículos 9.11 del Código Civil y 7.2 de la Ley 50/2002)», aunque, a su juicio, quizá hubiera debido especificar qué partes o disposiciones concretas del mismo les serán de aplicación, o lo que es igual: que a pesar de que dicha restricción es correcta «en términos generales», no todas las disposiciones relativas a los bienes y actividades les resultan aplicables. A lo que, en relación a la expresión «actividades», añade a continuación críticamente: «Si se entienden por tales, en sentido estricto, las "actividades fundacionales" reguladas en la Sección 1ª del Capítulo V, se podría obtener la impresión de que [a las delegaciones de fundaciones extranjeras] no se les aplicarían, por ejemplo, las disposiciones de la Sección 3ª del mismo Capítulo⁷⁴⁶, *cuyas prescripciones, sin embargo, es claro que deben observar si quieren beneficiarse del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo* (artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre)».

No comparto dicho razonamiento, que, en todo caso, como enseguida veremos, resulta extremadamente impreciso. En primer lugar, debe destacarse que, aunque en el caso de las fundaciones de competencia estatal —que es a las que se ceñía el Dictamen— puedan coincidir las prescripciones de dicha Sección 3ª con los requisitos establecidos en ese ámbito por la Ley 49/2002, ello carece, en puridad, de relevancia para la cuestión que se trataba. El régimen «sustantivo» puede ser, y de hecho es, en ciertos aspectos, *diferente* del meritado régimen fiscal (máxime, si de las de competencia estatal nos trasladamos a las de competencia autonómica), pero ahora de lo que se trata es de concretar cuál sea el alcance que para las delegaciones de fundaciones extranjeras tiene la remisión al régimen jurídico previsto para las españolas; si, más allá de los aspectos contables y del sometimiento al control del Protectorado, les resulta aplicable dicho régimen, al margen de su coincidencia con los requisitos fiscales y de sus implicaciones en el ámbito tributario. Y, en ese aspecto, el Dictamen resulta de una objetable ambigüedad: ¿quiso decir que las delegaciones de fundaciones extranjeras deben observar las prescripciones de la referida Sección 3ª «**sólo**» porque en otro caso no podrían beneficiarse del régimen fiscal especial, o lo que quiso fue subrayar que

⁷⁴⁵ La redacción final de dicho art. 2.1, b) del RFCE05 es del siguiente tenor: «Este Reglamento se aplica: [...] b) A las delegaciones de las fundaciones extranjeras que actúen principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma, respecto de los bienes situados en España y de todas las actividades que realicen en territorio nacional».

⁷⁴⁶ Se refiere a la Sección 3ª del Capítulo V del Reglamento, rubricada «Gestión económica», en la que se regula el destino que las fundaciones han de dar a sus diversas rentas e ingresos, y se desarrollan las limitaciones cuantitativas que la Ley 50/2002 prevé para ciertos gastos.

«**también**» deben observar tales prescripciones si quieren disfrutar de dicho régimen, al margen de que ya les resulten exigibles desde el punto de vista sustantivo?

Obsérvese que, de admitirse la primera hipótesis, a lo que realmente quedarían sujetas sería a las disposiciones del régimen tributario especial, y ello únicamente en el supuesto de que optasen por acogerse a la Ley 49/2002. Dicho en otras palabras, con arreglo a esa primera lectura se estaría partiendo de la idea de que (al menos) las normas contenidas en dicha Sección 3ª, es decir, las que regulan la gestión económica⁷⁴⁷, no forman parte del régimen jurídico que les resulta aplicable, lo que conduce a entender que, *de no acogerse al régimen de la Ley 49/2002*, se regirían en dichos aspectos por su ley personal que es la tesis que mantiene SANTOS MORÓN y que, como ya anticipé, no comparto en este extremo⁷⁴⁸. A mi juicio, tales prescripciones —o las que, en su caso, se deriven de la normativa autonómica— también forman parte del régimen sustantivo, y las delegaciones de fundaciones extranjeras quedan sujetas a las mismas *con independencia de si se acogen o no al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002*.

Ello no quiere decir, sin embargo, que dichas fundaciones dejen de regirse por su ley personal, sino que, como acertadamente señala SANTOS MORÓN en este punto y se deduce también del Dictamen del Consejo de Estado, «uno y otro preceptos —el art. 9.11 Cc y el art. 7.4 de la Ley de Fundaciones— deberán ser puestos en conexión para concretar la regulación aplicable a las delegaciones de fundaciones extranjeras»⁷⁴⁹. La diferencia de criterio no reside, pues, en que desterremos la aplicación de la ley personal de la fundación, sino en el alcance, en el contenido del régimen jurídico que resulta aplicable a sus delegaciones, que, en mi sentir, no queda limitado al régimen contable y a su sometimiento al control del Protectorado.

Como es sabido, el art. 9.11 Cc. establece con carácter general que «La ley personal correspondiente a las personas jurídicas es la determinada por su nacionalidad y regirá en todo lo relativo a capacidad, constitución, representación, funcionamiento, transformación, disolución y extinción».

Ello significa que será su ley personal la que rijan todo lo referente a las condiciones para que puedan entenderse válidamente constituidas (v.gr., si es suficiente una mera declaración del fundador, si es necesaria aprobación administrativa o judicial, o si se requiere su inscripción registral); será dicha ley

⁷⁴⁷ Conviene aclarar que el «régimen contable» se encuentra regulado en otra Sección distinta: la Sección 2ª del Capítulo V, a la sazón rubricada «Plan de actuación, contabilidad y auditoría».

⁷⁴⁸ Ha de señalarse que el Dictamen, aunque advierte de que «quizá debieran especificarse las partes o disposiciones concretas del Reglamento que les serán de aplicación», no resulta tampoco nada explícito sobre la relación entre la ley personal y el régimen que establece el Reglamento.

⁷⁴⁹ SANTOS MORÓN, MªJ.: «La nacionalidad de las Fundaciones...», *op. cit.*, pág. 194.

igualmente la que regule lo relativo a su capacidad y a sus fines (v.gr., si pueden ejercer actividades lucrativas de forma directa o indirecta; si han de perseguir inexcusablemente fines de interés general o si se admiten también fines de interés particular), así como lo concerniente a su funcionamiento interno, a la composición de sus órganos, a la supervisión que de sus actividades pueda realizar el Estado bajo cuyo Derecho se han constituido y, en suma, por no demorarnos, será la que rijan todos aquellos aspectos que integran su estatuto jurídico personal⁷⁵⁰.

Ahora bien, como es fácilmente entendible, ello no quiere decir que no puedan intervenir otras leyes distintas o que no deban cumplir otras condiciones exigidas por el Estado donde pretendan ejercer sus actividades. En este sentido debe recordarse que la aplicación de la ley personal encuentra sus límites en el orden público y las leyes de policía del Estado en el que actúan⁷⁵¹. Pero, sobre todo —y, a mi juicio, aquí está la clave de la articulación de la ley personal de la fundación y de la ley territorial española—, debe tenerse en cuenta que el art. 7.4 de la Ley 50/2002 no está diciendo que el régimen jurídico de las fundaciones españolas se aplique a las *fundaciones extranjeras*, sino que dicho régimen se aplique a *sus delegaciones*. Como he venido sosteniendo, aunque éstas carecen de personalidad jurídica propia, van a ser contempladas de forma autónoma e independiente de las fundaciones que las establecen, configurándose como un centro de imputación de relaciones jurídicas, *cuasi-personificándose*, precisamente para posibilitar un tratamiento homogéneo al de las fundaciones españolas.

En este sentido, cuando la Ley 50/2002 establece que dichas delegaciones queden sujetas al mismo régimen que las fundaciones españolas, lo que trata de evitar es que a dos fundaciones que despliegan sus actividades de forma estable en un mismo territorio se les aplique, en relación a su actuación en el mismo, una regulación diferente por el hecho de que se hayan constituido al amparo de distintos Ordenamientos.

En el fondo, si se repara, el fundamento es el mismo que parece encontrarse tras el art. 6.1 de la Ley 50/2002, al establecer la obligación de que se domicilien en España, *id est*, de que se constituyan con arreglo a nuestro Derecho, cuando ejerzan principalmente sus actividades en territorio español. Nuestro Ordenamiento, por razones de igualdad, de coherencia interna, de prevención del fraude y de protección de la seguridad del tráfico jurídico, persigue salvaguardar el imperio de la ley española, máxime en un ámbito en el que existe un notorio interés general⁷⁵².

⁷⁵⁰ Sobre estas cuestiones, en relación a la Ley 30/1994, vid., GARDEÑES, *Las Fundaciones...*, *op. cit.*, pp. 185-203 y ya en relación a la Ley 50/2002, el mismo autor en «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, pp. 1152 y ss.

⁷⁵¹ Arts. 12.3 y 8.1 Cc.

⁷⁵² Otra cuestión, perdónese la insistencia, son los problemas que dicho criterio pueda generar respecto de las fundaciones constituidas al amparo del Ordenamiento de otro Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Así pues, si bien aspectos como la posibilidad de que lleven a cabo actividades económicas, o los límites a su ejercicio, son cuestiones que caen bajo la órbita de la ley personal de la fundación, ello no significará que quede excluida la normativa española. Dicha normativa resultará aplicable, sin perjuicio de las disposiciones más estrictas que pudieran derivarse de su estatuto personal, de forma que si éste, pongamos por caso, les prohíbe ejercer actividades económicas, no podrán desarrollarlas en España, aunque lo permita la Ley 50/2002, por cuanto se trataría de actuaciones que excederían de las que válidamente pueden llevar a cabo conforme a la Ley rectora de la persona jurídica de la que forman parte. Y a la inversa, aunque su ley personal no las imponga, por ejemplo, que destinen a sus fines una proporción mínima de sus rentas e ingresos (o la que imponga se calcule de forma distinta a la que resulte del régimen jurídico aplicable según el ámbito territorial en que ejerzan sus actividades), las *delegaciones, que son a las que se somete al régimen jurídico de las españolas* y las que a la sazón quedan sujetas a obligaciones contables independientes de su casa matriz, deberán destinar a los fines para los que fueron establecidas en España el porcentaje que proceda de sus rentas e ingresos, conforme a lo establecido por la normativa estatal o autonómica que corresponda. Y ello, a mi entender, tanto en lo que se refiere a las actividades e ingresos obtenidos «en» territorio español como a las que puedan realizar u obtener fuera de España, *siempre que resulten imputables a la delegación*⁷⁵³.

Aquí reside, precisamente, a mi juicio, una de las implicaciones del cambio introducido por el art. 7.4 de la Ley 50/2002 respecto de su antecesora. La Ley 30/1994, como vimos, guardaba silencio respecto del sometimiento de las fundaciones extranjeras al régimen jurídico de las españolas. Incluso cuando en la DA 16ª restringía el alcance del disfrute régimen fiscal, situaba como sujetos a las propias *fundaciones extranjeras*, aunque limitara luego dicho régimen «a las actividades de sus delegaciones en España». Por el contrario, la Ley 50/2002 utiliza como criterio para la aplicación de la normativa española no tanto a la fundación extranjera, o a las actividades que desenvuelva en territorio español, como a la *delegación*, a la que, a mi juicio, aun careciendo de personalidad jurídica independiente, llega a reconocer cierta subjetividad a tales efectos.

⁷⁵³ En este sentido también, LÓPEZ RIBAS: «No debiera, por último, interpretarse que cuando el art. 7 de la Ley 50/2002 se refiere a las fundaciones extranjeras que “...pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España...” se está exigiendo que la ejecución de dichas actividades deba materializarse, exclusivamente, en territorio español» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», *op. cit.*, pág. 1190). Y también, FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 44-45. Esta idea, incluso a pesar del tenor literal de la DA 16ª, era ya manejada bajo la Ley 30/1994 por E. GIMÉNEZ REYNA e I. ZURDO, que se referían a la «actividad exterior» de las delegaciones, mostrándose partidarios de que el régimen fiscal alcanzara también a éstas. (vid., GIMÉNEZ-REINA, E. y ZURDO, J.: «Disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, p. 666).

La misma conclusión cabe apoyar en el nuevo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia estatal de 2008 cuando en su artículo 11, bajo la rúbrica «*sujetos inscribibles*», se refiere no a la fundación extranjera, sino a «las delegaciones de fundaciones extranjeras» de competencia estatal.

En este aspecto, aunque el RFCE05 (que prácticamente ha transcrito, sin más, el art. 1, pfo. segundo, del derogado Reglamento de 1996) siga hablando de las actividades que realicen «*en*» territorio nacional, sin percatarse del cambio operado en este punto por el art. 7.4 de la Ley 50/2002, pienso que resulta posible una interpretación correctiva: cuando el art. 2.1.b) del RFCE05 dice «*en*», debe entenderse también «*desde*», abarcando los ingresos y actividades que *la delegación* pueda obtener o realizar fuera de España⁷⁵⁴.

Y, en todo caso, como veremos, ésta es la conclusión que cabe alcanzar en el ámbito fiscal, en el que, ya se considere que han de tributar en el IS, como entidad residente, ya se considere que deben hacerlo en el IRNR, como entidad no residente con establecimiento permanente, la *delegación* tributará *por la totalidad de la renta imputable a la misma, cualquiera que sea el lugar de su obtención*.

En resumen, su sometimiento al régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas no debe interpretarse en el sentido de que las fundaciones extranjeras dejen de regirse por su ley personal, sino de que, sin perjuicio de ello y ***en lo que se refiere a sus delegaciones en España***, éstas se han de someter a las mismas normas que las fundaciones españolas en punto a la contabilidad, rendición de cuentas, publicidad, control, supervisión y demás atribuciones de los Protectorados, así como en lo que concierne a los principios de su actuación, bienes afectos, proporción de recursos que han de destinar al cumplimiento de sus fines o los límites al ejercicio de actividades económicas; todo ello, insistimos, exclusivamente en lo que se refiere a su actividad «*en*» o «*desde*» territorio español.

En este sentido, es oportuno traer a colación la conclusión de PEDREIRA, cuando señala que «estas delegaciones van a operar en España igual que si fueran una fundación constituida conforme a nuestro ordenamiento jurídico. De ahí que el art. 2.d) de la Ley 49/2002 también las considere entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta norma, puesto que, realmente, no dejan de ser una fundación ordinaria para el ordenamiento jurídico español»⁷⁵⁵.

⁷⁵⁴ Así ocurre también en el ámbito procesal, donde, como ya se apuntó, el foro del establecimiento secundario alcanza a todos los litigios derivados de la actividad de la delegación, no limitándose a las actividades que ésta lleve a cabo en nuestro suelo.

⁷⁵⁵ PEDREIRA, *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo...*, op. cit., p. 78

3. LAS FUNDACIONES EXTRANJERAS Y EL REGISTRO DE FUNDACIONES

3.1 La referencia al «Registro de Fundaciones»

Junto a la referencia a las «delegaciones», la otra mención que contiene el art. 2.d) de la Ley 49/2002 es la relativa a la inscripción en el *Registro de Fundaciones*. Como he venido exponiendo, sólo las delegaciones de fundaciones extranjeras *inscritas en dicho Registro* podrán ser consideradas entidades sin fin de lucro a efectos del régimen fiscal especial que dicha Ley establece.

Pues bien, la primera observación que se ha efectuar a este respecto es que, a pesar de mencionarse así, *en singular y con mayúsculas*, la referencia al «Registro de Fundaciones» ha de entenderse realizada no al *Registro de fundaciones de competencia estatal*, como, dados los términos de dicho inciso, pudiera parecer en una primera lectura⁷⁵⁶, sino, distintamente, al *registro que corresponda*; a saber, el citado Registro de fundaciones de competencia estatal o los *Registros autonómicos*, dependiendo del ámbito territorial en el que la fundación extranjera desenvuelva principalmente sus actividades. Y ello, de un lado, porque estatutariamente las CCAA han asumido competencias en materia de fundaciones, y en ellas han de entenderse comprendidas tanto las fundaciones españolas, como las delegaciones de fundaciones extranjeras⁷⁵⁷. Y, de otro, porque, presupuesto lo anterior, el régimen fiscal especial de la Ley

⁷⁵⁶ Dicho Registro, cuya creación ordenaría de nuevo el art. 36 de la Ley 50/2002, tras haberlo hecho ya infructuosamente la Ley 30/1994, sustituye a los existentes en cada uno de los Ministerios que ejercían el Protectorado de las fundaciones de su ramo. Se trata, ciertamente, de un Registro de Fundaciones único, dependiente del Ministerio de Justicia, en el que habrán de inscribirse todas las fundaciones de competencia estatal, cuyo Protectorado, tras la modificación del art. 34 de la Ley 50/2002 por la disposición final 4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, también corresponde ahora a un único órgano administrativo, hoy residenciado en el Ministerio de Cultura y Deporte [cfr., art. 3.1, d) y 3.2.c) del RD 817/2018, de 6 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Cultura y Deporte y se modifica el RD 595/2018, de 22 de junio, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. BOE núm. 164, de 07/07/2018].

⁷⁵⁷ La diversidad de tratamiento en este punto entre fundaciones y asociaciones, a pesar de ser habitualmente mencionadas conjuntamente en el texto de los distintos Estatutos de Autonomía, no deja de resultar sorprendente. Como anticipa la Exposición de Motivos de la LODA, «Las restantes normas [de dicha Ley Orgánica] son sólo de aplicación a las asociaciones de competencia estatal ... y, en su caso, a las *asociaciones extranjeras*» (E. de M., IX, penúltimo párrafo). Y en tal sentido, el art. 25.1.b) de la LODA dispondrá que las asociaciones extranjeras que desarrollen actividades en España de forma estable o duradera, deberán establecer una delegación en territorio español e inscribirse *en el Registro Nacional de Asociaciones*, añadiendo que «cuando el ámbito de actividad de la asociación extranjera sea principalmente el de una o varias Comunidades Autónomas, el Registro Nacional comunicará la inscripción a las referidas Comunidades Autónomas». La solución contrasta palmariamente con la adoptada respecto de las fundaciones extranjeras por el art. 7.1 de la Ley 50/2002. La única explicación posible es la inexcusable presencia del interés público en las fundaciones, que, «administrativizando» la materia, ha hecho prevalecer la competencia autonómica.

49/2002 no es un régimen al que exclusivamente puedan acogerse las fundaciones (nacionales o extranjeras) «de competencia estatal», sino un régimen aplicable a las «entidades sin fin de lucro», en cuyo concepto caben tanto las de competencia estatal como las de competencia autonómica, en la medida en que unas y otras se ajusten a la definición que se infiere de sus arts. 2 y 3.

En este sentido, la Ley 50/2002 ordenará en su art. 7.1 que «Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán (...) inscribirse en el *Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades*»; idea en la que insiste su apartado 2 al añadir que la acreditación de que han sido válidamente constituidas ha de efectuarse ante el Registro de Fundaciones «*correspondiente*». Por su parte, el art. 36.1 de la misma Ley, a diferencia de su predecesor —el también art. 36.1 de la Ley 30/1994—, que no precisaba qué hubiera de entenderse por «fundaciones de competencia estatal», señalará ahora expresamente que «existirá un Registro de Fundaciones de competencia estatal (...) *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*». Y, en el mismo sentido, el art. 2.1.b) del nuevo RFCE05 reiterará, con prácticamente la misma dicción que el derogado Reglamento de 1996, que sus normas serán aplicables «*a las delegaciones de las fundaciones extranjeras que actúen principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma*».

3.2 La inscripción como característica delimitativa de las fundaciones extranjeras destinatarias del régimen fiscal especial.

La segunda observación tiene que ver con los motivos que han inducido al Legislador fiscal a efectuar la precisión de que se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones; precisión que, sin embargo, no hace, por ejemplo, cuando se refiere a las «Fundaciones» en el apartado a) de dicho mismo art. 2º.

Para situarnos, conviene diferenciar entre el sistema de adquisición de personalidad por las fundaciones españolas y el reconocimiento por nuestro Derecho de la personalidad adquirida por una fundación constituida con arreglo a un Ordenamiento extranjero. En lo que concierne al sistema de adquisición de personalidad por las fundaciones españolas, debe recordarse que la caótica situación imperante en este punto hasta la Ley 30/1994 quedaría finalmente encauzada a partir de que dicha Ley estableciera la necesidad de su inscripción en el Registro de Fundaciones —y la Ley 50/2002 ha mantenido la misma exigencia— como condición básica inexcusable para su consideración

como personas jurídicas⁷⁵⁸. Sin embargo, ese carácter constitutivo de la inscripción no puede predicarse de las *fundaciones extranjeras*. Éstas disfrutan de personalidad de acuerdo con lo que establezca su Ley nacional, sin que la inscripción en el meritado Registro constituya un requisito para su reconocimiento. Téngase en cuenta que nuestro Ordenamiento, conforme se desprende del art. 9.11 Cc, acoge, con carácter general, el criterio del reconocimiento automático de las personas jurídicas extranjeras⁷⁵⁹. Como señala GARDEÑES⁷⁶⁰, «sería incoherente establecer que la ley personal rige las condiciones de constitución de la entidad y luego no admitir la principal consecuencia de dicha regla, esto es, el reconocimiento de la válida existencia

⁷⁵⁸ Art. 3 de la Ley 30/1994 y art. 4 de la Ley 50/2002, ambos declarados condiciones básicas del derecho de fundación y, por consiguiente de aplicación en todo el territorio nacional al amparo del art. 149.1.1º CE. (Cfr., DF.1ª.1 de una y otra Leyes). No obstante, se ha de observar que la Comunidad de Navarra mantiene —de forma cuestionable— el «sistema de libre constitución» que resulta de las leyes 43 y 44 de la Compilación de Derecho Civil foral (Ley 1/1973, de 1 de marzo).

⁷⁵⁹ En este sentido, GARDEÑES, que distinguirá entre reconocimiento de la personalidad adquirida con arreglo a otro Ordenamiento y régimen de extranjería (Vid., GARDEÑES, *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, op., cit., pág. 205). Aunque debe advertirse que la conclusión en relación a las fundaciones, no es unánime. Así, en referencia a la Ley 30/1994 señalaba TRINIDAD GARCÍA que «ya la propia Exposición de Motivos se refiere al Registro de Fundaciones como “constitutivo” y de publicidad frente a terceros”. Sin inscripción, la fundación no adquiere personalidad jurídica (art. 3 LF), o bien no se le reconoce esa personalidad a la fundación extranjera que quiere establecerse en España (art. 36 en relación con el art. 5 LF) impidiendo, en consecuencia, el desarrollo de la actividad proyectada» (Cfr., TRINIDAD GARCÍA, Mª L.: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AAVV, *Derecho Registral Internacional...*, op. cit., pág. 116. La cursiva es mía). En el mismo sentido se pronuncia GIL DEL CAMPO, en relación ya con la Ley 50/2002: «si bien se reconoce la validez de su constitución si ésta se ha realizado de acuerdo con su ley personal, el proceso de reconocimiento en nuestro ordenamiento jurídico no es automático. En nuestro Derecho el reconocimiento se producirá por la inscripción de la Fundación en el Registro de Fundaciones...» (GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, op. cit., pág. 51. La cursiva es mía). Igual criterio se mantiene en la resolución de la DGRN de 24 de enero de 2008 (RJ 2008\627).

⁷⁶⁰ Cfr., GARDEÑES, *Las Fundaciones ...*, op. cit., pág. 205. El mismo razonamiento también en «Problemática registral de las fundaciones extranjeras...», op. cit., pág. 70, y, tras la Ley 50/2002, en «Las fundaciones en el contexto internacional», AAVV, *Tratado de Fundaciones*, op. cit., pág. 1185.

de la entidad»⁷⁶¹. Cuestión distinta es que *para que puedan actuar en España como fundaciones* deban inscribirse en el citado Registro⁷⁶².

No es difícil intuir que, desde el punto de vista sustantivo, la necesidad de proteger el tráfico jurídico se encuentra detrás de dicha exigencia. Baste pensar que el establecimiento en España de la fundación extranjera implica su intervención en la vida social y económica española, generando diversas relaciones jurídicas (con beneficiarios, donantes, voluntarios...) en un ámbito de especial sensibilidad al afectar al interés general.

En este sentido, pues, la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones sirve esencialmente —aunque no sólo— al principio de seguridad jurídica, ya que, por un lado, dota de *publicidad legal* a aquellos pormenores de la delegación y de la fundación extranjera que la establece, que se consideran relevantes para el tráfico jurídico; y, por otro, conlleva, asimismo, su *control*. Control y publicidad tanto más necesarios cuanto que, al tratarse de una entidad extranjera, puede entrañar cierta dificultad a los eventuales interesados conocer, por ejemplo, si se encuentra regularmente constituida o si se trata, en verdad, de una persona jurídica perteneciente al tipo de entidades que nuestro Derecho identifica como fundaciones⁷⁶³.

Por otra parte, debe destacarse que, sin perjuicio de los más intensos lazos que mantenga con el Estado de procedencia, el ejercicio estable en territorio español de las actividades propias de su objeto supone la constitución

⁷⁶¹ No empece a lo dicho que el art. 3.1 del nuevo Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal (RRFCE08) establezca que «De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 50/2002 (...) 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». Si bien es verdad que entre los sujetos inscribibles a que se refiere dicho art. 11 figuran «las delegaciones de fundaciones extranjeras», no es menos cierto que la referencia del art. 3.1 RRFCE08 lo es a las «fundaciones» y, sobre todo, porque lo que establece dicho precepto se hace «de acuerdo con el art. 4 de la Ley 50/2002», no con arreglo al art. 7.1 de la misma Ley, que es el que regula las fundaciones extranjeras.

⁷⁶² Así también, GONZÁLEZ CUETO, quien señalará que «La inscripción en el Registro determina la adquisición de personalidad jurídica para las fundaciones españolas. Obviamente no ocurrirá lo mismo para las extranjeras, que la adquirirán de acuerdo con las previsiones de su ley personal. No obstante, y por asimilación, la inscripción es también para estas últimas un presupuesto de capacidad y de actuación *como tales fundaciones*». (Cfr., GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre, op. cit.*, pág. 85. La cursiva es mía).

⁷⁶³ Piénsese que no es difícil encontrar ejemplos en el Derecho comparado de fundaciones foráneas que de acuerdo con su Ley rectora pueden perseguir fines de *interés particular*, resultando, por tanto, incompatibles con el concepto de fundación que se desprende de nuestro Derecho. Es el caso, por citar algunos, de los Ordenamientos alemán, suizo, italiano, sueco, el de Liechtenstein o el de los Países Bajos, que, aunque con diverso alcance, admiten las fundaciones de interés particular y, entre ellas, las fundaciones familiares (vid, CABRA DE LUNA, M.A.: *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio ...*, op. cit., págs. 271-328, y GARDEÑES SANTIAGO, M.: *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español, op. cit.*, págs. 87-107).

de un vínculo con nuestro país al que se van a anudar importantes efectos tanto en el ámbito civil y administrativo (obligación de mantener una delegación, sometimiento de la misma al régimen jurídico de las fundaciones españolas, sujeción al control del Protectorado...), como también en el fiscal (v.gr., disfrute de determinados beneficios tanto en lo que se refiere a las propias delegaciones como a sus benefactores). De ahí que, junto a las razones antes expuestas en orden a la protección de terceros y su contribución a facilitar las labores del Protectorado, nuestro Derecho, más allá del signo material que pueda representar la ubicación en nuestro suelo de un establecimiento, exija *que ese vínculo se formalice* mediante su inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones. En suma, sea cual fuere la calificación que ostenten con arreglo a su Ordenamiento de origen, sólo las fundaciones extranjeras que satisfagan dicha exigencia podrán operar como tales en el tráfico jurídico patrio.

Vistas, pues, las cautelas adoptadas por la Ley de Fundaciones, podría pensarse entonces que la referencia contenida en el art. 2.d) de la Ley 49/2002 a que se encuentren «inscritas en el Registro de fundaciones», es una exigencia redundante e inútil. Y, en cierta medida, no faltaría razón a quienes lo consideren de esa forma. Sobre todo, si se tiene en cuenta que posteriormente el art. 3.7 de la misma Ley vuelve nuevamente a exigir, como requisito común a todas las entidades sin fin de lucro, que se encuentren «inscritas en el Registro correspondiente». Pero también es verdad que, al margen de los problemas que pudiera haber planteado alguna normativa autonómica que no exige tal requisito⁷⁶⁴, dicha mención sirve al propósito de delimitar el círculo de entidades susceptibles de ser calificadas como entidades sin fin de lucro. Como acaba de exponerse, a diferencia de las fundaciones españolas, a las que no basta con la perfección del negocio jurídico fundacional para que adquieran personalidad, requiriendo su inscripción en el Registro de Fundaciones (con lo que, al ser ésta en todo caso necesaria para que puedan cobrar existencia, huelga reseñar nuevamente dicho requisito), las fundaciones extranjeras, en cambio, existen y gozan de personalidad jurídica en tanto se encuentren válidamente constituidas con arreglo a su Ordenamiento nacional, pudiendo llevar a cabo ciertas actuaciones en España, a pesar de que no se inscriban en el Registro de Fundaciones (v.gr., arrendar bienes; percibir dividendos o intereses; ejercer, incluso, actividades económicas), aunque, en ningún caso, puedan hacerlo con tal denominación⁷⁶⁵. Como es obvio tras lo expuesto, no es

⁷⁶⁴ Éste parece ser, también en lo que concierne a las fundaciones extranjeras, el caso de la Comunidad foral Navarra, según se infiere de la DA 1ª, apdo. 3, pfo. último, de la Ley foral 10/1996, de 2 julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio (BOE núm. 244, 9 octubre 1996), en la redacción dada por la DA 13ª de la Ley Foral 35/2003, de 30 de diciembre (BO. Navarra, nº 165, de 31/12/2003).

⁷⁶⁵ En este sentido, GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, op. cit., p. 87 y LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La Ordenación legal de las Fundaciones*, op. cit., p. 155. Recordemos, sin embargo, que para algunos autores la prohibición de utilizar la denominación de fundaciones no afecta a las que actúen en España de forma esporádica, a las que realicen actividades distintas de las propias de su objeto, ni a las fundaciones de interés particular (así, como vimos, GARDEÑES, «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de*

a éstas, a las que el legislador de la Ley 49/2002 dirige su mirada cuando construye el concepto de entidad sin fin de lucro. De ahí, en definitiva, la inclusión de dicha referencia.

3.3 Los requisitos para el acceso de las fundaciones extranjeras al Registro de Fundaciones

Prescindiendo de los aspectos formales (básicamente constreñidos, por un lado, al doble control ejercido por el Protectorado y por el Registro de Fundaciones, y a su articulación; y, por otro, a la forma de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos), las condiciones materiales para el acceso de las fundaciones extranjeras al Registro de Fundaciones (entiéndase, al estatal o al autonómico, según proceda) se encuentran contenidas, básicamente, en la Ley 50/2002, cuyo art. 7.2 establece en este aspecto dos requisitos esenciales: A) que la fundación extranjera acredite «ante el Registro de Fundaciones correspondiente que ha sido válidamente constituida con arreglo a su Ley personal» y, B) que sus fines sean de interés general «con arreglo al ordenamiento español». A ellos vamos a referirnos seguidamente, pero conviene hacer la previa advertencia de que, lógicamente, ha de tratarse de entidades jurídicas susceptibles de ser asimiladas a nuestras fundaciones; *i.e.*, han de ser *entidades cuyo sustrato sea patrimonial*, por cuanto de lo contrario nos encontraríamos con asociaciones. E igualmente, aunque la Ley 50/2002 haga sólo referencia a los fines de interés general, ha de tratarse de *entidades carentes de ánimo de lucro*.

3.3.1 La acreditación de su válida constitución con arreglo a su ley personal.

La exigencia de que la fundación extranjera acredite su válida constitución implica que sólo tendrán acceso al Registro de Fundaciones aquellas entidades extranjeras que gocen de personalidad jurídica. Ello tendrá una doble repercusión: por un lado, supone excluir a las fundaciones *irregularmente constituidas* conforme a su Ordenamiento de origen, así como a aquéllas que no hayan ultimado su proceso de constitución (por ejemplo, las fundaciones en espera de reconocimiento, a que se refiere el Derecho italiano). Pero, por otro, supone también excluir a ciertas entidades, admitidas por otros Ordenamientos, cuyos fines y funciones pudieran ser asimilables a nuestras fundaciones, pero que *carecen de personalidad*, como ocurre en el caso de las *charities-trustees* del Derecho anglosajón. Como señala GARDEÑES, «la existencia de personalidad jurídica es una característica esencial desde el punto de vista de nuestro ordenamiento y su ausencia comporta que la entidad

Fundaciones, Vol. II, *op. cit.*, pág. 1198 y nota 160), lo que justificaría aún más esta mención del art. 2 d).

extranjera no pueda considerarse equivalente a la fundación española a efectos del desarrollo de sus actividades en nuestro país»⁷⁶⁶.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, a pesar de que España no suscribió el Convenio de La Haya de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al *trust* y su reconocimiento, en lo que concierne a la disciplina fiscal, algunos CDIs, como es el caso de los suscritos con Estados Unidos⁷⁶⁷, Canadá⁷⁶⁸ y Filipinas⁷⁶⁹, establecen que la expresión «persona», además de las personas físicas, las sociedades de personas («partnership»), las sociedades (en el amplio sentido de personas jurídicas) y cualquier otra agrupación de personas, comprende también a las *herencias* y a las *fiducias (trusts)*, a pesar de que ambas carecen de personalidad jurídica, por lo que, merced a la aplicación de las cláusulas de no discriminación, cabría plantear la aplicación de los beneficios fiscales.

3.3.2 La persecución de fines de interés general y su realización en o desde España

El segundo requisito que establece el art. 7 es que los fines sean de interés general con arreglo a nuestro Derecho. *A priori*, cabría pensar que, dada la amplitud de la lista que establecen tanto el art. 3.1 de la Ley 50/2002 como el art. 3.1º de la Ley 49/2002, y su carácter en ambos casos abierto, no es previsible que se presenten excesivos problemas. Sin embargo, no debe descartarse que, más allá de la mera coincidencia abstracta y nominal, dadas las idiosincrasias nacionales, se planteen contradicciones cuando se descienda al caso concreto, incluso entre Estados que comparten su pertenencia a la UE. Pero, dando por supuesto que, en todo caso, los fines de la fundación extranjera han de encontrarse homologados *con arreglo a nuestro Derecho*, el tema a que voy a ceñirme ahora es el de si las actividades de su delegación deben dirigirse de forma *directa e inmediata* a la realización de dichos fines *en España*.

Bajo la vigencia de la Ley 30/1994, y en sentido inverso al que ahora nos referimos, planteaba PIÑAR MAÑAS el caso de una fundación extranjera que persiguiera fines de *interés particular, pero cuyas actividades en territorio español fueran de interés general*. «¿Por qué una Fundación estadounidense destinada a atender al hijo minusválido del fundador —se preguntaba— no puede organizar, en cuanto Fundación, un Congreso Internacional en España para analizar con alcance general los posibles remedios o tratamientos de la dolencia que sufre su hijo?». Para dicho autor, impedir que ésta pueda ejercer

⁷⁶⁶ GARDEÑES SANTIAGO, M., *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, *op. cit.*, p. 214.

⁷⁶⁷ Convenio de 22 de febrero de 1990, BOE núm. 306, de 22 de diciembre de 1990.

⁷⁶⁸ Convenio de 23 de noviembre de 1976, BOE núm. 32, de 6 de febrero de 1981.

⁷⁶⁹ Convenio de 14 de marzo de 1989, BOE núm. 299, de 15 de diciembre de 1994.

actividades en nuestro país, era absurdo, ya que, a su entender, «lo lógico no es exigir que los fines de la Fundación sean de interés general, sino que su actividad en España lo sea y que esté válidamente constituida con arreglo a su ley personal»⁷⁷⁰.

En sentido contrario a este parecer, se manifestaría de forma tajante GONZÁLEZ CUETO, para quien renunciar a la exigencia de que la fundación extranjera persiga fines de interés general, «supone flexibilizar de tal manera el concepto que implica su destrucción misma», además de comportar la confusión de los fines de la fundación con las actividades de la misma⁷⁷¹. De igual opinión es también LÓPEZ-NIETO Y MALLO⁷⁷².

Compartimos este último criterio. Aunque constituya una unidad organizativa dotada de cierta autonomía respecto de su casa matriz, la delegación, como se ha expuesto anteriormente, carece de personalidad jurídica independiente de la fundación que la establece, de la que no es sino una parte o división de su propia estructura a la que se reconoce cierta sustantividad con el objeto de facilitar su control por el Protectorado y someterla a las mismas reglas y requisitos que a las fundaciones españolas; lo que no autoriza, sin embargo, a ignorar que, en cuanto parte de una entidad extranjera, ciertos aspectos van a seguir regidos por su Ley personal (v.gr., el destino de los bienes de la fundación extinta —y, por consiguiente, los que haya adscrito a sus delegaciones— o la posibilidad de reversión).

En todo caso, a los efectos que interesan en este trabajo, es claro que, de admitirse por nuestro Derecho las fundaciones de interés particular, no podrían acceder al Registro de Fundaciones y, por consiguiente, quedarán extramuros del régimen fiscal de la Ley 49/2002, en cuanto ésta se refiere a las delegaciones de fundaciones extranjeras «inscritas en el Registro de Fundaciones» competente, sin perjuicio —de nuevo hemos de advertirlo— de lo que resulte del Derecho comunitario.

Pero, como decíamos, lo que ahora pretendemos abordar es justamente el problema inverso al contemplado por dichos autores; a saber, partiendo de

⁷⁷⁰ PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Comentario al artículo 5», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos fiscales*, op. cit., págs. 43-44. La cursiva es mía. De la misma opinión son igualmente, TRINIDAD GARCÍA, M^a.L.: «Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AAVV, *Derecho Registral Internacional. Homenaje a la memoria del profesor Rafael Arroyo Montero*, op. cit., pág. 124; y JUÁREZ PÉREZ, P., «Comentario al art. 5 de la Ley 30/1994», en CALVO CARAVACA y CARRASCOSA GONZÁLEZ (dirs.), *Legislación de Derecho internacional privado. Comentada y con jurisprudencia*. Colex, Madrid, 2002, según cita en este último caso GARDEÑES, en «Las fundaciones en el contexto internacional», en *Tratado de Fundaciones*, op. cit., pág. 1196-1197, haciéndose también eco de una interpretación más flexible, aunque sin decantarse expresamente hacia esta postura.

⁷⁷¹ Vid., GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2003, pág. 86-87.

⁷⁷² LÓPEZ-NIETO Y MALLO, Francisco, *La Ordenación legal de las Fundaciones*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 155.

que dichas fundaciones extranjeras persigan fines de interés general, nos preguntamos si nuestro Ordenamiento admite o niega la posibilidad de que puedan establecerse en nuestro país cuando las actividades que pretendan ejercer no se dirijan de manera *directa e inmediata* al cumplimiento de dichos fines *en territorio español*.

A este respecto debe comenzarse anotando que el art. 7.1 de la Ley 50/2002 no dice —a diferencia del Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972— que dichas actividades deban ser *las propias de su objeto: sólo impone como requisitos que se encuentren válidamente constituidas con arreglo a su ley personal y que sus fines sean de interés general*. Ciertamente que la Ley habla de «sus» actividades, lo que podría interpretarse en el sentido de que se refiere a las actividades propias de sus fines⁷⁷³, pero dicha interpretación, forzada en un contexto como el del Reglamento de 1972, en que todavía no se permitía que las fundaciones pudieran ejercer actividades económicas más que de una forma residual y condicionada, no resulta ya tan evidente, en la medida en que hoy se admite normalmente que las fundaciones puedan desarrollar actividades económicas, aunque sujetas a ciertos límites para preservar la propia naturaleza de dichas instituciones. Por consiguiente, por «sus» actividades, cabría entender tanto las directamente orientadas a la consecución de sus fines como las desarrolladas de forma instrumental con el objeto de obtener los recursos necesarios para su cumplimiento (*ubi lex non distinguit nec non distinguere debemus*).

No obstante, aún cabría considerar que los arts. 7.1 y 7.4 de la Ley 50/2002 prestan amparo a una interpretación que exigiera la materialización de sus fines de interés general en España, no tanto merced a la referencia a «sus» actividades como en mérito al término «principalmente» que se contiene en uno y otro preceptos; sobre todo, si éste se interpreta no en sentido cuantitativo (v.gr., la mayor parte de las actividades de la delegación), sino en sentido cualitativo: aquéllas que se realizan de forma no puramente instrumental o accesoria, sino de forma «principal»; *i.e.*, aquéllas que llevan a cabo en cumplimiento de sus fines.

Sin embargo, esta interpretación tampoco resulta concluyente. Frente a ella cabría oponer que la referencia al ámbito territorial (autonómico o estatal) en que la delegación vaya a ejercer «principalmente» sus actividades no pretende imponer la exigencia de que ésta haya de desenvolver forzosamente en el mismo sus actividades de interés general. Cabría pensar —y así parecen confirmarlo sus antecedentes parlamentarios— que su propósito no era otro que el de evitar que el ejercicio anecdótico de alguna actividad fuera del

⁷⁷³ En este sentido se manifiesta GARDEÑES, para quien «aunque la Ley no lo diga expresamente, debe considerarse que el art. 7 no se referiría a cualquier actividad, sino únicamente a las actividades propias del objeto fundacional». Para el referido autor, estas otras fundaciones extranjeras que no pretendan ejercer sus actividades de interés general en nuestro suelo, tampoco vendrían obligadas a inscribirse en el Registro de Fundaciones. Cfr. GARDEÑES SANTIAGO, M., «Las fundaciones en el contexto internacional», en AAVV, *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, p. 1191 y nota 134.

territorio al que habitualmente ciñan su actuación dentro de España pudiera sustraer a dichas delegaciones de la competencia autonómica⁷⁷⁴. Así pues, dicho inciso sería una simple salvaguarda de las competencias de las CCAA y no un nuevo requisito para que las delegaciones de fundaciones extranjeras puedan tener acceso al Registro de Fundaciones.

Distintamente, el que sí parece dar una respuesta más contundente (y negativa) a dicho interrogante —y enseguida razonamos por qué decimos que «parece»— es el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, al disponer en su art. 4.1.f) que en la escritura pública en la que ha formalizarse el establecimiento de la delegación deben constar *«las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable en España, sin que estos [sic] puedan consistir exclusivamente en la captación de fondos»*.

Comenzando por el análisis de este último inciso del art. 4.1.f), la primera cuestión que éste suscita es si la errata ortográfica —la omisión de la tilde en la palabra «estos»— es la única que se ha producido⁷⁷⁵ o si también hay error en el género del pronombre. Nos estamos refiriendo a si debe leerse «éstos»⁷⁷⁶, en alusión a los **fines** de la fundación, o «ésta», en referencia a las **actividades** de la delegación.

En principio, parece obvio que la «captación de fondos», en sí misma, no constituye un *fin*. A lo sumo, sería el *objeto* de la entidad, esto es, el tipo de actividades a que ésta se dedica para lograr sus fines últimos. Pero cabe pensar que, tal vez, a lo que haya querido referirse el Reglamento es a determinadas entidades cuyo único *objeto* —prescindiendo de su eventual carácter temporal— consiste en la realización de *«cuestiones y suscripciones públicas, actos benéficos y otras iniciativas análogas... destinadas a recaudar fondos para cualquier finalidad lícita y determinada»* (y de interés general, cabe

⁷⁷⁴ Recordaré que la redacción del art. 7.1 de la Ley 50/2002 (art. 6.1 en el Proyecto de Ley) fue debida a la enmienda núm. 142, presentada por el Grupo Popular en el Congreso, que tenía la misma literalidad que el artículo finalmente aprobado y llevaba la siguiente justificación: *«Garantizar la competencia del Registro autonómico pese a que la Fundación extranjera pretenda ejercer sus actividades en otras Comunidades Autónomas de forma no principal»* (Cfr. BOCG, VII Legislatura, serie A, núm. 105-12, de 24/10/2002, págs. 56-57).

⁷⁷⁵ He de apresurarme en aclarar que, lejos de constituir una errata, ahora sería la fórmula más correcta, ya que la RAE, en su nueva *Ortografía de la lengua española* de 2010, permite o recomienda —no está claro que prescriba— la eliminación de la tilde diacrítica en los pronombres demostrativos: *«a partir de ahora se podrá prescindir de la tilde en estas formas incluso en casos de doble interpretación»* (OLE, 2010, § 3.4.3.3. La cursiva es mía). No voy a discutir el consejo sobre la corrección lingüística, pero sí debo indicar que, con anterioridad, la RAE mantenía otro criterio: su acentuación era obligatoria cuando había riesgo de ambigüedad y voluntaria en los restantes casos (OLE, 1999, § 4.6.2). Y el texto que comentamos, además de haber utilizado la tilde en otros pronombres demostrativos —lo que delata claramente la omisión en el que nos ocupa—, es de fecha anterior al cambio de opinión académica.

⁷⁷⁶ Así se ha consignado en algunos repertorios legislativos, que directamente han «enmendado» el tenor literal del BOE, pese a no haberse publicado ninguna corrección.

añadir aquí), que en nuestro Ordenamiento se contemplan en la disp. adicional cuarta de la LODA y que anteriormente se regulaban por el Decreto de 20 de mayo de 1965 bajo la denominación de «*asociaciones de hecho de carácter temporal*».

En este sentido, algunos autores, como DE SALAS MURILLO⁷⁷⁷, señalan que, a pesar de dicha denominación, estas organizaciones giran en torno a un capital, habiéndose destacado también por otros «*la primacía de la faceta fundacional sobre su vertiente asociacional*»⁷⁷⁸. De hecho, según DE SALAS, en países como Italia se las conoce como *Comitati* (arts. 30 a 42 del Código civil) y no como asociaciones⁷⁷⁹. Sin embargo, aun a pesar de las dificultades de su encaje dentro del concepto de asociación, debe concluirse que, en nuestro Derecho, por mucho que se haya enfatizado el elemento *organizativo* en la

⁷⁷⁷ DE SALAS MURILLO, Sofía: *Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho español*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1999, pág. 680-681.

⁷⁷⁸ MARÍN LÓPEZ, en CARRASCO PERERA ET ALII, *Derecho civil. Introducción. Derecho de la persona. Derecho subjetivo. Derecho de la propiedad*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 219, cit. por DE SALAS MURILLO en *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, *op. cit.*, pág. 680.

⁷⁷⁹ Para dicha autora, no obstante, estas organizaciones no pueden identificarse con las fundaciones, tanto por la inexistencia previa de un patrimonio como por su carencia de personalidad, aunque tampoco son, a su juicio, auténticas asociaciones y su inclusión en la LODA es técnicamente incorrecto. Vid. DE SALAS MURILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, *op. cit.*, pág. 680-681. También MORILLO GONZÁLEZ, al estudiar el tema de las fundaciones irregulares, da cuenta, siguiendo a GALGANO («*Sull'ammissibilità d'una fondazione non riconosciuta*», *RDC*, 1963, II, pp. 172 y ss), de que «*junto a las fundaciones autónomas existe en Italia un tipo de fundación no autónoma, el llamado comitato regulado por los artículos 39 y ss. Cc., que consiste en la posibilidad de recaudar fondos con el objeto de destinarlos al logro de un fin, y que se trata a su juicio [al de GALGANO], de una fundación que no necesita reconocimiento, y que carece de personalidad jurídica*». MORILLO GONZÁLEZ, F.: *El Proceso de Creación de una Fundación*, Thomson-Aranzadi, 3ª edición, Navarra, 2006, pág. 275, nota 168. (la cursiva es mía). No obstante, el mismo autor, en una obra anterior (MORILLO GONZÁLEZ, F.: *La fundación: concepto y elementos esenciales*, Tecnos, Madrid, 2001, pág. 114), ya había advertido de que la posición de GALGANO, partidario de considerar el patrimonio únicamente como esencial en las fundaciones que pretendan la adquisición de personalidad (para el tratadista italiano la finalidad del patrimonio no es otra que servir de garantía frente a terceros del cumplimiento de las obligaciones de la fundación), era la más alejada de la doctrina dominante en Italia y, en todo caso, quedaba referida a las «*fundaciones no reconocidas*», en las que los administradores responden de forma ilimitada; lo que, en nuestro Derecho, no tiene cabida como fundación. Interesa también destacar de este mismo estudio de MORILLO GONZÁLEZ, porque puede resultar ilustrativo de la problemática que pudo animar la inclusión de un inciso como el que estamos examinando, la referencia a que, en Alemania, el BGB no exige para el nacimiento de las fundaciones la presencia de un patrimonio y que, en Francia, con anterioridad a la Ley de Mecenazgo de 23 de julio de 1987 y la Ley de 4 de julio de 1990, sobre la fundación-empresa (en las que ya se contempla expresamente la necesidad de una dotación patrimonial para la válida constitución de una fundación), autores como POMEY (*Traité des fondations d'utilité publique*, PUG, Paris, 1980, pp. 239 y ss.), habían sostenido «*la posibilidad de que en la práctica existan fundaciones con una dotación parcial o simbólica e, incluso, que lo único que exista sea una institución, es decir, un consejo de administración estatutario al servicio de una misión especial, cuya financiación estaría asegurada por subvenciones exteriores, como colectas anuales de suscriptores o la remuneración de ciertas actividades estatutarias*» (Vid. MORILLO GONZÁLEZ, F.: *La fundación: concepto y elementos esenciales*, *op. cit.*, pág. 115. La cursiva es mía).

definición del art. 2 de la Ley 50/2002, difuminando las diferencias entre el fenómeno asociativo y el fundacional, lo cierto es que dichas organizaciones no pueden identificarse con una fundación. En aquéllas, el patrimonio no es algo que preexista, «sino que tal organización existe para que haya una capital»⁷⁸⁰. Y en ello podría encontrarse la explicación de este inciso del art. 4.1.f), que se dirigiría a prevenir que entidades de este tipo puedan ser calificadas inadecuadamente como fundaciones.

En una segunda hipótesis —no excluyente de la anterior—, el precepto que comentamos lo que pretendería es recalcar que, en todo caso, la delegación debe desarrollar *en nuestro suelo*, cuanto menos parcialmente, las actividades propias de los fines de interés general de la fundación que las establece, lo que subrayaría la idea —máxime si se enfatiza su conexión con el comienzo del apartado⁷⁸¹— de que la «equiparación» a las españolas sólo tiene lugar en la medida en que las fundaciones extranjeras, a través de sus delegaciones, contribuyan al bien común *en nuestro país*: v.gr., coadyuvando en la cobertura de determinadas necesidades sociales *en España*⁷⁸².

Obsérvese que, desde ese punto de vista, la cuestión que se suscita no es ya si la expresión «*captación de fondos*» ha de entenderse limitada a la consecución de subvenciones, donativos, donaciones u otras aportaciones públicas o privadas, sino si debe interpretarse más ampliamente, de forma que las actividades de la delegación tampoco podrían limitarse en nuestro país al ejercicio de explotaciones económicas «instrumentales», exclusiva o principalmente enderezadas a la obtención de fondos con que financiar sus fines.

Como vimos, la literalidad del art. 4.1.f) exige que se reflejen en la escritura de establecimiento «las actividades que, *en cumplimiento de los fines*, pretende realizar la delegación de forma estable *en España*». Si ello se pone en relación con el art. 23 del mismo RFCE05 que diferencia entre «*actividades propias*» y «*actividades mercantiles*», definiendo las primeras como «la[s] realizada[s] por la fundación *para el cumplimiento de sus fines*, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación», parece claro que el Reglamento está exigiendo que la realización de dichas «*actividades propias*» ha de tener lugar de forma estable *en España*.

⁷⁸⁰ DE SALAS MORILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, op. cit., pág. 681.

⁷⁸¹ Recordemos que el art. 4.1.f) del RFCE comienza diciendo que «El establecimiento de la delegación... deberá constar en escritura pública, en la que se recogerán, al menos, ... f) *Las actividades que, en cumplimiento de los fines pretende realizar la delegación de forma estable en España...*».

⁷⁸² Como antecedente, cabría traer a colación, en apoyo de esa tesis, el viejo Reglamento de Fundaciones Culturales privadas de 1972, en cuyo artículo 57 disponía que «Las fundaciones culturales extranjeras que ejerzan en España *actividades propias de su objeto gozarán respecto de éstas de los beneficios aplicables a las españolas...*».

En otras palabras, de acuerdo con esta lectura, el RFCE05 estaría impidiendo que la delegación extranjera sirviera de mera plataforma para la obtención de rentas en España, aprovechándose de las ventajas que pudiera proporcionar nuestro país respecto de su Estado de residencia, sin beneficio alguno para nuestra sociedad.

Conviene aclarar que no estamos hablando de ningún fenómeno patológico de utilización fraudulenta de estas instituciones, sino de la posibilidad de que una fundación, constituida al amparo de un determinado Derecho en atención a las facilidades que éste proporcione (v.gr., porque autorice su constitución con una dotación inicial de menor cuantía), pueda «deslocalizar» sus actividades en diversos Estados, de manera que, pongamos por caso, una parte de las mismas (v.gr., la captación de fondos) se centralice en países con mayor renta disponible y cuyo sistema fiscal facilite la recepción de ayudas y donativos (al permitir, por ejemplo, mayores desgravaciones a sus benefactores), mientras que, en otros, ubique sus explotaciones mercantiles (v.gr., por las ventajas que pueda encontrar en sus mercados internos), siendo, finalmente, terceros países, distintos de los anteriores, los únicos beneficiarios de las actividades propias de sus fines altruistas.

A primera vista, cabría pensar que facilitar hasta tal punto la internacionalización de la filantropía, suprimiendo unilateralmente las barreras y fronteras que condicionan la actividad transnacional de las fundaciones, no era uno de los propósitos de la Ley 50/2002. Ahora bien, dicho esto, me parece precipitado negar la posibilidad de establecimiento en nuestro país de una fundación extranjera en base al criterio de que sus actividades deban dirigirse inexcusablemente a procurar un beneficio que se materialice, que se haga tangible, *en territorio español*⁷⁸³.

A pesar de que la labor «sustitutiva» del Estado que llevan a cabo dichas entidades en ciertos ámbitos (enseñanza, sanidad, servicios sociales...), con la correspondiente minoración del gasto público, ha sido —es— un argumento frecuentemente utilizado para justificar un régimen favorable para las mismas, especialmente en el aspecto fiscal, no parece que nuestro Ordenamiento exija que los fines de interés general se traduzcan *necesariamente* en un beneficio *localizable en nuestro suelo*. Baste señalar a este respecto que tanto la Ley 50/2002 como la Ley 49/2002 admiten como fines de interés general, entre otros, la promoción de los derechos humanos, la defensa del medio ambiente o la cooperación internacional para el desarrollo, lo que, obviamente, no se compadece con la exigencia de una actividad ceñida a los límites territoriales de nuestro Estado; siendo notorio, en ese sentido, que el párrafo segundo del art. 6.2 de la Ley 50/2002 admite la existencia de fundaciones constituidas para

⁷⁸³ Ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994, aun reconociendo que el tenor de su art. 5 no era claro y parecía indicar que las fundaciones extranjeras habían de cumplir en España fines de interés general, CAMPUZANO DÍAZ se inclinaba decididamente por la idea de que éstas pudieran limitarse a desarrollar actividades de tipo puramente económico en nuestro país (cfr., CAMPUZANO DÍAZ, Beatriz: «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *op. cit.*, p. 3220).

*desarrollar principalmente su actividad fuera de nuestras fronteras*⁷⁸⁴, como, por otra parte, resulta evidente en el caso de las ONGDs.

Por consiguiente, si se permite que fundaciones domiciliadas en España puedan ejercer principalmente sus actividades fuera de territorio español, esto es, si se admite que sean terceros países los principales y hasta los exclusivos beneficiarios de las actividades desarrolladas por las mismas en cumplimiento de sus fines, no parece convincente negar que las delegaciones de fundaciones extranjeras establecidas en España puedan gozar del mismo tratamiento cuando se someten a los mismos controles y requisitos que las españolas.

Debo aclarar que no estoy defendiendo la idea de que el RFCE05 haya cometido un exceso al imponer un requisito no exigido por la Ley. Más bien, me decanto por considerar que la exigencia de que desarrollen en nuestro país las actividades de interés general propias de sus fines ha de interpretarse no tanto en el sentido de que éstas deban ejercerse *materialmente en territorio español* como de que *sean imputables a la delegación en España*; es decir, que cuando el artículo 4.1, f) ordena que consten en la escritura de establecimiento «las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable *en España*», se refiere a las actividades que ésta se propone ejercer «en» o «desde» territorio español.

En efecto, como anteriormente señalamos, el concepto de delegación que se desprende de la Ley 50/2002 y su normativa de desarrollo no permite considerar como tal cualquier establecimiento que la fundación dedique a la realización de actividades más o menos relacionadas con sus fines. Como expusimos, la delegación no se concibe por nuestro Derecho como un mero «local accesorio», reducido a la realización de actividades instrumentales, preparatorias o auxiliares de las que constituyen el fin último de la fundación. Ello significa que, en todo caso, ha de ser la propia delegación —y no su casa matriz— la que debe realizar las actividades conducentes al cumplimiento de sus fines. Y, en igual sentido, su sometimiento al mismo régimen que las españolas (art. 7.4 de la Ley 50/2002) implica la necesidad de que éstas destinen a sus fines de interés general la misma proporción de sus rentas e ingresos que, según el ámbito territorial en que la delegación se haya establecido, se exija para las fundaciones patrias. Ello resulta tanto o más claro en la Ley 49/2002, en la que el art. 3 dispone que «las entidades a que se

⁷⁸⁴ El citado art. 6.2-II dispone: «Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio estatutario en la sede de su Patronato dentro del territorio nacional». Ciertamente, la letra del artículo tampoco en este caso es muy afortunada: como vemos, habla de desarrollar «una» actividad principal, lo que podría interpretarse en el sentido de que «otras», igualmente principales, habrían de llevarse a cabo necesariamente en España, sin que quepa que, siquiera parcialmente, no desarrollen su fines en territorio español. Pero nos parece un argumento débil para restringir la vocación internacional de muchas de estas entidades, privándolas de que puedan constituirse conforme al Derecho español si las actividades propias de sus fines no se desarrollan también en España.

refiere el artículo anterior» y, por consiguiente, las propias «delegaciones», deben cumplir los requisitos establecidos en el mismo, entre otros, señaladamente, perseguir fines de interés general, destinar a su realización el 70 por 100 de sus rentas e ingresos y no sobrepasar el límite establecido respecto del eventual ejercicio de actividades ajenas a su objeto.

Ahora bien, del mismo modo, debe recordarse que tanto sus rentas como sus actividades no quedaban estrictamente limitadas a las realizadas y obtenidas «en» territorio español, sino que entendíamos dicha expresión en el sentido de que habían de ser «imputables» a su delegación en España⁷⁸⁵. En otras palabras, ha de contemplarse la delegación no sólo en cuanto se refiere a las actividades materialmente ejercidas en territorio español, sino también en su proyección en el exterior y, bajo esta perspectiva, no cabría negar la posibilidad de establecimiento en nuestro país de una fundación extranjera en base al criterio de que sus actividades deban dirigirse inexcusablemente a procurar un beneficio que se materialice, que se haga tangible, *en territorio español*.

4. LA DELEGACIÓN COMO «SUJETO» DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

4.1 Delegación y establecimiento permanente

4.1.1 Planteamiento

Tal vez se deba simplemente, como anotábamos al comienzo de nuestra exposición, a que las «delegaciones de fundaciones extranjeras» no han despertado un especial interés en la doctrina, por lo que la práctica totalidad de los autores que han ofrecido algún comentario sobre las mismas se han limitado a asumir su correspondencia en términos generales con la noción

⁷⁸⁵ En este sentido, ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994 se manifestaban E. GIMÉNEZ REYNA e I. ZURDO, que se referían a la «actividad exterior» de las delegaciones, mostrándose partidarios de que el régimen fiscal alcanzara también a éstas. (vid., GIMÉNEZ-REINA, E. y ZURDO, J.: «Disposición adicional decimosexta», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, op. cit., pág. 666). E igualmente, como vimos, LÓPEZ RIBAS, al señalar que: «No debiera, por último, interpretarse que cuando el art. 7 de la Ley 50/2002 se refiere a las fundaciones extranjeras que “...pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España...” se está exigiendo que la ejecución de dichas actividades deba materializarse, exclusivamente, en territorio español», añadiendo más adelante que «Tampoco la Ley 49/2002 establece restricción ni condición alguna respecto de lugar donde deban materializarse o concretarse las actividades propias del objeto específico de las ESFL para acceder a su régimen fiscal y, de igual forma, las distintas categorías de rentas extranjeras obtenidas por las ESFL (residentes y delegaciones de fundaciones extranjeras registradas) tienen el mismo trato fiscal, en el marco de la Ley 49/2002, que las rentas análogas de procedencia española». (Cfr., LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., págs. 1190 y 1236). Del mismo criterio también, FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», op. cit., pp. 44-45.

fiscal de «establecimiento permanente» (EP), pero sin llegar a profundizar en su diversidad de significado o, al menos, sin llegar a destacar de forma explícita sus diferencias.⁷⁸⁶

⁷⁸⁶ Bajo las anteriores Ley 30/1994 y Ley 61/1978, habían señalado dicha correspondencia, entre otros, MARTÍNEZ LAFUENTE: «la situación fiscal de la fundación extranjera —expondría dicho autor— sería equivalente, salvadas las distancias, al establecimiento permanente, que pese a configurarse en la Ley como un supuesto de obligación real de contribuir, comporta la sujeción a gravamen con un criterio personalista» (MARTÍNEZ LAFUENTE, A., en *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994*, op. cit., p. 145). De la misma opinión, E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO: «Si una fundación extranjera cumple los requisitos antes dichos para lograr su calificación como española, mediante la necesaria delegación, [...] esta especie de establecimiento permanente de la fundación extranjera en España debe estar asimilada en su trato a las fundaciones españolas» (E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO, en «Comentario a la disposición adicional decimosexta», op. cit., p. 666. La cursiva es mía); Igualmente, GARCÍA LUIS: «Estaríamos así, entendemos, ante rentas obtenidas con la mediación de un establecimiento permanente (delegación), por lo que, a sensu contrario, cuando se obtienen sin esta mediación no les serían aplicables los beneficios previstos en la Ley». (GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, op. cit., pág. 108). Tras la nueva Ley 49/2002, también asumen dicha correspondencia MARCO SERRANO: «Tales delegaciones, por ello, no serán otra cosa que establecimientos permanentes en España de entidades extranjeras...» (MARCO SERRANO, L.M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», op. cit., pág. 9), y LÓPEZ RIBAS: «La delegación en territorio español de una fundación extranjera, tal y como la configura el artículo 7 de la Ley 50/2002, encuentra su correlato en el ámbito del IRNR en el concepto de establecimiento permanente regulado en el art. 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», op. cit., pág. 1191; en idéntico sentido se manifestará en trabajos posteriores: «Mecenazgo europeo sin fronteras», op. cit., pp. 24-25; «Una fiscalidad para las fundaciones y el mecenazgo en Europa», op. cit., pp. 237 y ss; «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», pp. 228-229; y «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», op. cit., pp. 285 y ss). De la misma opinión es también FERNÁNDEZ AMOR: «la delegación en España se considera a efectos fiscales un establecimiento permanente de un no residente cuya fiscalidad puede regularse con lo que establece la LRFESLM [acrónimo del título de la Ley 49/2002] y la LIRNR» (FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», op. cit., pág. 42). Igualmente parece inclinarse por tal consideración, ELVIRA BENITO, D., en *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español*, op. cit., pp. 55-56, siguiendo el criterio de MARTÍNEZ LAFUENTE en el trabajo antes citado, sin perjuicio de hacerse eco, como luego se dirá, de supuestos como el de las instalaciones de una empresa para obras sociales o benéficas, o las embajadas, que, conforme señala, no constituirían establecimiento permanente porque no realizan una actividad económica (*ibidem*, pp. 58 y 296). Del mismo sentir, adhiriéndose a la tesis de LÓPEZ RIBAS, es MONTESINOS OLTRA: «Obviamente, las delegaciones de entidades extranjeras deben considerarse establecimientos permanentes de la entidad no residente, por lo que son contribuyentes del IRNR, debiendo concluirse con LÓPEZ RIBAS, que determinarán la base imponible de sus actividades en España aplicando el régimen fiscal del Título II de la Ley 49/2002 y, subsidiariamente, las disposiciones generales del Impuesto sobre Sociedades, pues es a éstas a las que se remite el TRLIRNR para calcular su base (cfr., MONTESINOS OLTRA, S.: «Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos», en *Jurisprudencia Tributaria* num. 49, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2008, nota 44). El mismo criterio, en fin, se encuentra asimismo en los recientes trabajos de SANZ GADEA, E.: «Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas», op. cit., en particular, pp. 452-455, y de CÍVICO MALDONADO, J.A. y ABAD GURUMETA, S.: «La fiscalidad de las actividades sin ánimo de lucro con componente internacional», op. cit., pp. 75-95.

Ciertamente, resulta innegable la existencia de una importante afinidad entre uno y otro conceptos. Sin pretender apurar ahora sus coincidencias, es oportuno señalar que ambos constituyen expresión del *vínculo estable o duradero* entre la *entidad no residente* y el *Estado anfitrión* al que extiende sus actuaciones⁷⁸⁷; igualmente, ambos conceptos implican la contemplación *aislada y autónoma* de su actividad en España⁷⁸⁸; y del mismo modo, ambos supondrán el reconocimiento de la representación o infraestructura establecida para su ejercicio, como un centro de imputación dotado de cierta *sustantividad jurídica*⁷⁸⁹.

Pero, en mi sentir, presentan también contrastes apreciables, comenzando por el diverso enfoque a que uno y otro responden, fruto de su respectiva pertenencia a diferentes parcelas de nuestro Ordenamiento: mientras que, en un caso, se atiende a *la satisfacción del interés general*, orientándose a asegurar que, cualquiera que sea su nacionalidad, en la medida en que actúen regularmente en España como fundaciones, éstas cumplen los fines de interés general a que necesariamente deben dirigirse de acuerdo con nuestro Derecho (que es, como dijimos, a lo que sirve básicamente la exigencia del mantenimiento de la *delegación: a facilitar el control del cumplimiento de dichos fines*), en el caso del *establecimiento permanente*, en cambio, lo que se persigue es *la efectiva contribución al levantamiento de las cargas públicas* de una riqueza que, aunque puesta de manifiesto por entidades que no residen en España, aparece vinculada a nuestro país, al haberse generado —o haberse contribuido a generar— por medio del mantenimiento en nuestro suelo de un

⁷⁸⁷ Recuérdese en ese sentido cuanto se expuso en relación a que la exigencia del mantenimiento por la fundación extranjera de una delegación en territorio español se encontraba conectada al *ejercicio «estable» de sus actividades en España* (art. 7.1 de la Ley 50/2002). Pues bien, ese vínculo es igualmente inherente al concepto de establecimiento permanente. En ese aspecto el art. 13.1.a) TRLIRNR dispondrá: «Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, *de forma continuada o habitual*, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad ...».

⁷⁸⁸ Respecto de las «delegaciones», ya hemos destacado más atrás dichas características. En cuanto al «establecimiento permanente» baste por el momento con traer a colación el art. 22 TRLIRNR: «*Obligaciones contables, registrales y formales*. 1.- Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuvieren afectos a ellos. 2.- Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades».

⁷⁸⁹ Ni la *delegación*, como vimos, ni el *establecimiento permanente* (fuera del supuesto del agente o representante) poseen, como veremos, una personalidad jurídica propia distinta de la entidad matriz a la que pertenecen, pero ambos casos suponen una cierta «personalización», como señalara respecto del establecimiento permanente la Exposición de Motivos de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre (LIRNR), y evidencian preceptos como el art. 15.1 TRLIRNR al disponer su tributación con un criterio claramente personalista: «Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III».

centro fijo en el que se desenvuelven regularmente las actividades que dan origen o coadyuvan a la obtención de dicha riqueza⁷⁹⁰.

En el mismo sentido cabe también anotar que el concepto de EP ha surgido pensando en un tipo de personas o entidades de características bien distintas a las fundaciones. No me refiero ahora a su naturaleza, ni a su concreta forma jurídica, sino al hecho de que el concepto de EP no es sino la respuesta del Derecho tributario a los problemas que en su ámbito plantea la internacionalización del giro o tráfico de un tipo de sujetos que actúan habitualmente *en y para el mercado*, sobrepasando el territorio de más de una jurisdicción fiscal. Explícita o implícitamente, la idea de *empresa* se encuentra involucrada —luego veremos hasta qué punto de forma insoluble o no— en la definición de EP; categoría con la que, en suma, no se está sino haciendo referencia, bajo el prisma fiscal, a los *establecimientos secundarios* a través de los cuales dichos sujetos prolongan sus *actividades económicas* en el territorio de un Estado distinto al de su sede. En este sentido, cabría señalar que el «núcleo duro» de dicha noción donde encuentra verdaderamente su correspondencia es en el ámbito mercantil, en el concepto de «sucursal», si bien tampoco cabe hablar en este caso de una plena coincidencia. «Delegación», «establecimiento permanente» y «sucursal» son conceptos que, aunque concuerden en referirse a un mismo fenómeno —la extensión de las actividades de un sujeto más allá del ámbito propio de su establecimiento principal—, seleccionan aspectos específicos de acuerdo con los fines a que sirven en cada Sector, conformando una realidad jurídica diferente.

Pero sobre dichas cuestiones habremos de entrar más adelante. Baste por el momento con dejar advertido que, a pesar de que puedan existir «delegaciones» que, de acuerdo con las normas y convenciones fiscales, puedan ser consideradas «establecimientos permanentes», ni todas las «delegaciones» son susceptibles de dicha calificación —como acabo de apuntar, ello va a depender, entre otras cuestiones, del concepto de actividad económica que sostengamos y de su entendimiento o no como un requisito intrínseco a la noción de establecimiento permanente— ni, a la inversa, todos los centros de la fundación extranjera en España susceptibles de considerarse «establecimientos permanentes» podrán reputarse como «delegaciones» en el sentido de la Ley 50/2002. Pero vayamos por partes.

En primer lugar, conviene recordar sintéticamente la trascendencia que la consideración de una entidad como no residente *con establecimiento permanente* tiene en orden a su tributación en España y cuál ha sido el significado de dicha noción, para después, con esa perspectiva general,

⁷⁹⁰ A diferencia del MCOODE, nuestro Derecho, siguiendo en este aspecto la «teoría de la pertenencia económica», no requiere que el establecimiento sea productivo en sí mismo, admitiendo como tal el denominado «establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil», una de cuyas características consistirá en que sus actividades *no determinan ingresos en España* procedentes de operaciones con terceros, lo que no significa que no contribuya, que no coadyuve, siquiera sea de forma indirecta, a la consecución del resultado empresarial de la entidad.

enfrentar la idea de delegación, que más atrás examinamos, con el concepto de EP o, más bien, cabe decir, con los conceptos, porque, en realidad, éste difiere según debamos atenernos a los CDIs que pudieran ser de aplicación, al Derecho comunitario, o a la normativa interna española, e incluso variará también según nos refiramos a la imposición directa o a la indirecta.

A este respecto, a pesar de que el incremento de la actividad transnacional de las fundaciones y de las entidades sin fin de lucro, en general, no se ha visto acompañado de un marco internacional que facilite la solidaridad transfronteriza, sería erróneo considerar por ello que las normas y convenciones internacionales carecen de importancia en el régimen fiscal a que quedan sujetas dichas entidades y sus benefactores. Adviértase que el concepto de «persona» que manejan los CDIs comprende tanto a las personas físicas como a las *sociedades* y a cualquier otra agrupación de personas, empleándose una noción amplia de «sociedad» que, según la fórmula habitualmente incluida en los CDIs suscritos por España, alcanza a «*cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos*», por lo que sus disposiciones pueden resultarles también de aplicación. En este sentido, ya la propia Ley 49/2002 nos recuerda en su art. 1.3 que lo preceptuado en la misma se entiende «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»⁷⁹¹.

No obstante, la labor de analizar la cuestión desde los distintos CDIs suscritos por España, o los diferentes Modelos de Convenio seguidos en la práctica internacional (MCOCDE, MCONU, MCUSA...), excedería con creces los límites del presente trabajo, por lo que, a este respecto, me ceñiré en esencia a aquellos aspectos que puedan tener repercusión o resultar de interés a nuestros fines.

4.1.2 La trascendencia del establecimiento permanente en la tributación de las entidades no residentes, en general.

La utilización por los Estados de distintos criterios de sujeción a su potestad tributaria (la nacionalidad, la residencia, el lugar de obtención de las rentas), su habitual combinación, e incluso las diferentes versiones que de un mismo principio pueden haber adoptado, ocasionan ineludiblemente en una economía globalizada fenómenos de doble imposición internacional⁷⁹². La

⁷⁹¹ Recordemos, en el mismo sentido, que el artículo 31 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales (BOE núm. 288, de 28/11/2014), dispone que «Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales válidamente celebrados y publicados oficialmente *prevalecerán sobre cualquier otra norma del ordenamiento interno en caso de conflicto con ellas*, salvo las normas de rango constitucional».

⁷⁹² Siguiendo a CALDERÓN CARRERO, podemos hablar de doble imposición internacional, *en sentido jurídico*, «cuando dos (o más) entes jurídico-públicos autónomos dotados de poder

conciencia del entorpecimiento que ello representa para la expansión del comercio, los movimientos de capital y las operaciones económicas transfronterizas en general, así como, en lo que se refiere a los países en vías de desarrollo, la necesidad de contribuir, mediante su eliminación, a la creación de un «clima» propicio a las inversiones extranjeras, los intercambios de bienes y servicios y las transferencias de tecnología que coadyuvan a su progreso económico y social⁷⁹³, han llevado, tradicionalmente, a la adopción de diversas medidas tendentes a evitar ese fenómeno tanto a nivel doméstico⁷⁹⁴ como en el plano internacional, mediante la celebración, en este último caso, de Acuerdos y Convenios (señaladamente, de los Convenios para evitar la doble imposición internacional) a través de los cuales se persigue distribuir la competencia entre las distintas soberanías fiscales concurrentes⁷⁹⁵. Pues bien, uno de los goznes

tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una carga fiscal superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo». Cfr.: CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación», *op. cit.*, pp. 294. Por el contrario, la ausencia del requisito subjetivo —la coincidencia del obligado tributario— determinará que nos encontremos ante la doble imposición económica. (*Ibidem*, p. 286).

⁷⁹³ A ese «clima» propicio se refiere la «Introduction» del *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (ST/ESA/PAD/SER.E/21, Nations Unies, New York, 2001, pág. vi), y análoga referencia se contiene, asimismo, en su última revisión: *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011*, Nueva York, 2013, pág. vi.

⁷⁹⁴ Dichas medidas integran el llamado *derecho tributario internacional*; a saber, aquella «parte del Derecho tributario interno que tiene por objeto las normas emanadas de cada Estado para regular el ejercicio de su poder de imposición en sus relaciones con el exterior y, en particular, para delimitar la esfera de eficacia, espacial y personal, de sus normas en concurrencia con la de otros Estados» (SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, tomo I, Vol. 2º, FDUC, Madrid, 1985, pág. 558).

⁷⁹⁵ En este sentido, se ha de señalar que la orientación actual, como destaca PALAO TABOADA («Prólogo a la 1ª edición», *Fiscalidad Internacional, op. cit.*, págs. 13-14), es, justamente, la de estudiar como una unidad tanto el «*derecho tributario internacional*» —a que nos referíamos en la nota anterior— como el «*derecho internacional financiero*», entendido éste, siguiendo la definición propuesta por SAINZ DE BUJANDA, como aquella «parte del Derecho internacional público integrada por el conjunto de pactos, normas y principios que regulan el ejercicio del poder financiero de los Estados en sus relaciones recíprocas, así como la atribución de competencias a las Organizaciones internacionales para el establecimiento de sus recursos y la ordenación presupuestaria de sus ingresos y gastos». (Cfr., SAINZ DE BUJANDA, *Ibidem*, p. 557). Por otra parte, como indican CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, «En los últimos tiempos puede apreciarse una tendencia a instrumentar el ModCDI [se refieren al MCOCDE] y los CDIs no sólo como un mecanismo de reparto de poder tributario, sino también como un sistema de coordinación de ordenamientos tributarios a través de la incorporación a tal modelo de cláusulas de carácter material y procedimental que reconfiguran la regulación interna aplicable a la materia». CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: «Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el Ordenamiento español: Naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios», en AAVV, (coord. CARMENA FERNÁNDEZ, N.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017*, Wolters Kluwer España, Madrid, diciembre 2017, p. 41.

sobre el que pivota ese reparto de la competencia fiscal entre los Estados y la coordinación de sus Ordenamientos tributarios es, precisamente, la noción de EP. Su utilización, ampliamente extendida, sin perjuicio de sus diferentes fórmulas y versiones, ha venido constituyendo, en relación a las rentas empresariales, una fórmula de compromiso entre los Estados que basan primordialmente sus sistemas impositivos en el «principio de la renta mundial» y los que lo hacen en el «principio de la fuente».

En esencia, dicho reparto consiste en que cuando se trata de rentas derivadas de actividades económicas ejercidas *sin el concurso de dichos establecimientos*, éstas son gravadas, como regla, por el *Estado de residencia*; mientras que las obtenidas por los *establecimientos permanentes* se someten, por el contrario, a la soberanía fiscal del Estado en que radican⁷⁹⁶, sin perjuicio de la eventual consideración de dichas rentas en el gravamen personal a que, conforme al principio de la renta mundial, quede sujeta la persona o entidad a que dichos establecimientos pertenecen, en el *Estado de residencia*, que será, por consiguiente, el que, en principio, deberá arbitrar las medidas que eviten la doble imposición⁷⁹⁷.

Obsérvese a este respecto que la sujeción del EP al Estado de la fuente no se basa tanto en el principio de capacidad económica como en el reparto de la competencia fiscal. Aunque la entidad no residente, a través del EP, disfruta de los servicios y ventajas del país de situación, y la obtención de rentas en el mismo manifiesta una aptitud abstracta para concurrir al levantamiento de las

⁷⁹⁶ En este sentido, tanto el art. 7.1 del MCOCDE, como el art. 7.1 MCONU dispondrán que «los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado [es decir, en el Estado de la residencia], a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él». En este último caso, los beneficios del EP pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente, siendo distinto el alcance de dicha sujeción según que el CDI de que se trate siga en este punto el modelo OCDE o el modelo ONU. En el caso del MCOCDE, la imposición de los beneficios empresariales en el Estado de la fuente sólo procederá «en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente», mientras que el MCONU, en las cláusulas b) y c) de su art. 7.1, atribuye una mayor fuerza expansiva al hecho de mantener una base fija de negocios en el país de la fuente, admitiéndose que, además, puedan gravarse por dicho Estado las rentas empresariales obtenidas en el mismo por la empresa no residente, a pesar de no haber sido obtenidas por el EP, siempre que deriven de la venta del mismo tipo de mercancías, o del ejercicio del mismo tipo de operaciones, que las realizadas por su establecimiento permanente en dicho país. Al respecto, vid., SERRANO ANTÓN, F.: «Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes», en *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pp. 161-164, así como los «Comentarios» al art. 7 de la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación...*, op. cit., pág. 143 y ss.

⁷⁹⁷ Sobre todo ello, vid., SERRANO ANTÓN, F.: «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», en *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pp. 209 y ss. Sobre las medidas unilaterales para eliminar la doble imposición internacional, puede consultarse CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación», *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pp. 273 y ss., y, más recientemente, «Métodos para la eliminación de la doble imposición», en AA.VV., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017*, op. cit., pp. 723 y ss.

cargas públicas del Estado de cuyas ventajas y servicios se ha beneficiado, el gravamen que soporta en dicho Estado no atiende a la dimensión real de la capacidad económica de la persona física o jurídica a que dicho establecimiento pertenece, entre otras consideraciones, porque ésta se contempla de forma parcial: el Estado de la fuente sólo conocerá las rentas obtenidas en o desde su territorio, pero no se encuentra en condiciones de saber y comprobar su capacidad contributiva global. Dicho principio se tendrá, pues, normalmente en cuenta en el Estado de residencia, pero no en el de la fuente.

En definitiva, la sujeción del EP a la competencia fiscal del Estado de situación, su consideración separada e independiente de la persona o entidad a que pertenecen al efecto del gravamen por el Estado de la fuente de las rentas atribuibles a dicho establecimiento, la sustantivación (su creciente acercamiento, cabría decir, a la tributación de las sociedades filiales), unido a la extensión de la red de CDIs y la habitual inclusión en los mismos de *cláusulas de no discriminación*, conducirán, a la postre, a una aproximación entre el tratamiento fiscal a que dichos establecimientos quedan sujetos en el país de la fuente y el de las propias entidades residentes en el mismo. Paridad que será aún mayor en el caso de entidades constituidas en países de la Unión Europea, donde los CDIs se han visto sobrepasados por la interpretación del TJUE sobre las libertades de circulación y establecimiento, al menos, en lo que concierne a los operadores económicos tradicionales: las entidades de mercado.

A nivel interno, nuestro Derecho tributario, por su parte, al igual que otros Ordenamientos, distingue también entre *residentes* y *no residentes*, haciendo tributar, a los primeros, en el IRPF o en el IS, por su *«renta mundial»* y, a los segundos, en el IRNR, por las *rentas obtenidas en territorio español*. Pero, antes de nada, debe recordarse que, en el caso de que exista un CDI, habrá de estarse a lo que en el mismo se disponga⁷⁹⁸. Será éste el que nos diga si las rentas obtenidas por la persona o entidad residente en uno de los Estados se gravan en el país de residencia, en el de la fuente o en ambos. En todo caso, la obtención de rentas a través de un *lugar fijo de negocios*, que es como habitualmente se define al establecimiento permanente en los CDIs, determinará que, tanto en éstos como en nuestro Derecho interno, las rentas imputables al mismo tributen en el país de situación.

En efecto, al margen de sus diferencias conceptuales, el mantenimiento de un establecimiento permanente en España tendrá también, conforme a nuestras normas tributarias domésticas, una importancia decisiva en el régimen de tributación del no residente, ya que nuestro Derecho interno distinguirá igualmente entre no residentes *«con»* y *«sin»* EP.

⁷⁹⁸ A este respecto, el art. 4 del TRIRNR dispone: «Tratados y convenios. Lo establecido en esta Ley se entenderá 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».

Las rentas obtenidas en España *sin mediación de dichos establecimientos* quedarán sujetas al IRNR en función de su origen y a medida que son obtenidas, sin compensación, ni integración entre ellas (téngase en cuenta que en el caso de los no residentes sin EP no existe propiamente un período impositivo, sino que el Impuesto se devenga instantáneamente y de forma separada por cada tipo de renta), computándose, con carácter general, por su importe íntegro, en los términos previstos en el capítulo IV del TRLIRNR.

Por el contrario, cuando se trata de rentas atribuibles a un *establecimiento permanente*, el art. 15.1 TRLIRNR preceptuará que «Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español *tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención*, disponiéndose, por su parte, en el art. 18 TRLIRNR que determinen su base imponible con arreglo a las disposiciones del régimen general del IS, sin perjuicio de ciertas peculiaridades reguladas en dicho mismo artículo. Todo ello, además de implicar una cierta personalización del establecimiento, supone otorgar a éste un tratamiento muy semejante al de las propias entidades residentes.

Ese diferente régimen, según actúen o no mediante establecimiento permanente, unido a la omisión en la Ley 49/2002 de toda referencia al IRNR (salvo, curiosamente, como dije, respecto del régimen del mecenazgo), hacen que la susceptibilidad de encajar o no la idea de delegación en el concepto de EP revista una especial importancia.

4.1.3 El concepto de establecimiento permanente

Como reseñábamos anteriormente, el origen y evolución del concepto de EP se encuentra ligado al desarrollo del comercio internacional y la eliminación de cortapisas a las operaciones económicas transfronterizas. Se trata, como se ha dicho, de una solución de compromiso orientada a repartir la competencia fiscal de los Estados y paliar los problemas de doble imposición internacional que, en otro caso, se presentarían si las mismas rentas se gravaran en el Estado de residencia y en el de situación. Pero existen diferencias entre la noción de EP que se maneja en la normativa interna (en nuestro caso, en el IRNR) y el que consagran los CDIs. Incluso, dentro de estos últimos, los distintos modelos de CDI (MCOCDE, MCONU, MCUSA...) ofrecen también variaciones.

En el presente apartado, no obstante, no vamos a realizar un estudio ni mucho menos exhaustivo del concepto de EP⁷⁹⁹, sino que solamente nos

⁷⁹⁹ Sobre el tema pueden verse, entre otras muchas —la bibliografía en este punto es muy amplia—, la ya citada monografía de ELVIRA BENITO, David: *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español*, op. cit.; el también citado capítulo de SERRANO ANTÓN, Fernando: «Los aspectos fiscales

detendremos muy sucintamente en aquellos aspectos de su definición que nos interesan para destacar sus coincidencias y discrepancias con el concepto de delegación⁸⁰⁰.

internacionales de los establecimientos permanentes», en AA.VV., *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pp.149-188; el de CALDERÓN CARRERO, José Manuel: «Beneficios empresariales (y de navegación)», dentro del capítulo III «Reglas de reparto de las potestades fiscales» de la obra colectiva *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017* (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), CISS, Madrid, 2017, pp. 178-358); CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: «Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el Ordenamiento español: Naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios», *Ibidem*, pp. 38-114; el de MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., «No discriminación», *Ibidem*, pp. 794 y ss.; la monografía de RUÍZ HIDALGO, Carmen: *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*, Marcial Pons, Madrid, 2002, en particular, su capítulo III, pp. 149-228; la reciente obra colectiva dirigida por LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á. (coord.: GARCÍA MARTÍNEZ, Á.): *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, op. cit.; o el documento de la ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes. 17 de julio de 2008* (obra publicada originalmente por la OCDE en inglés y francés con los títulos: *Report on the attribution of profits to permanent establishments. 17 July 2008* y *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables 17 Juillet 2008*, París, 2008), edición española del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010; y de la misma Organización, el ya citado *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada de 22 de julio de 2010*, especialmente, los «Comentarios al artículo 5», pp. 95-131; los «Comentarios al artículo 7», pp. 134-180, y los «Comentarios al artículo 24», pp. 345-366. La versión abreviada de diciembre de 2017 del vigente MCOODE, que incorpora ya las medidas derivadas del Proyecto liderado por la OCDE y el G20 para combatir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, conocido por sus siglas en inglés como Proyecto «BEPS» (en concreto, las acciones 2, 6, 7 y 14), puede consultarse *on line* en inglés (no hay aún versión francesa ni española), en la página web de la OCDE, en el enlace <http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>. Véase, asimismo, el documento: OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, 2016, París. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>>.

⁸⁰⁰ En este sentido, por ejemplo, no abordaremos la problemática del agente —ni dependiente ni independiente (comisionista)—, por cuanto, como ya expusimos, el concepto de delegación está revestido de cierta solemnidad y formalismo, lo que, entre otras consideraciones, impide que el mero apoderamiento o encargo a un sujeto para que actúe por cuenta de la fundación extranjera no residente, o la representación otorgada por ésta a otra entidad (v.gr., a otra fundación), puedan reputarse como delegación, por lo que quedarían fuera del régimen de la Ley 49/2002, aunque, en su caso, pudieran considerarse EP, ya que, recordémoslo, el art. 2.d) de la *Ley 49/2002 no se refiere a los EPs de las fundaciones no residentes, sino a las delegaciones de las fundaciones extranjeras*. Y, en fin, tampoco nos detendremos, salvo acaso alguna referencia puntual, en las medidas derivadas del ya aludido Plan «BEPS», dado que, aunque han influido en ciertos aspectos del concepto de EP contenido en la actual versión del MCOODE, motivando la adición de algún apartado —v.gr., la de los nuevos apartados 4.1 y 8 del art. 5— y la modificación de otros, así como de sus correspondientes Comentarios, ello no afecta al problema que aquí nos ocupa, por cuanto el objetivo que persiguen básicamente dichas medidas es la actualización del Modelo a fin de adaptarlo a los cambios tecnológicos y al vertiginoso y exponencial crecimiento de la denominada economía digital, así como a prevenir y evitar la erosión de las bases o el traslado de los beneficios obtenidos a otras jurisdicciones fiscales de menor o nula tributación mediante subterfugios que soslayan la calificación de EP a través de mecanismos de comisionista, la

4.1.3.1 El concepto de establecimiento permanente en los Convenios de Doble Imposición (el MCOCDE)

En la estructura habitual de los CDIs que siguen el MCOCDE, los establecimientos permanentes son objeto de atención, por un lado, en el *artículo 5*, en cuyo apartado 1 se ofrece una definición abstracta, completada en los siguientes números con un repertorio de situaciones que se consideran constitutivas de EP y otro de supuestos que quedan excluidos de dicha calificación, a lo que se añaden distintas cláusulas que puntualizan las anteriores o se refieren a casos específicos (obras de construcción, instalación o montaje, cláusulas de agente dependiente, cláusula matriz-filial...), debiendo hacerse también referencia a la cláusula o disposición alternativa en materia de servicios, introducida en los Comentarios a este artículo 5 (párr. 42.23 y ss. del MCOCDE), en cuanto constituye, en rigor, un nuevo supuesto de EP. Por otro lado, dichos establecimientos se contemplan en el *artículo 7*, en relación a las rentas empresariales. Y, finalmente, se les dedica en el *artículo 24* una de las cláusulas de no discriminación, concretamente, la de su apartado 3. Veamos.

- ***La cláusula de establecimiento permanente: art. 5 MCOCDE***

En lo que se refiere a la definición general del art. 5.1, es muy escueta y se contrae a señalar que «la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Pero, no obstante a su brevedad, tiene un enorme trascendencia jurídica y, pese a su aparente simplicidad —máxime teniendo en cuenta que ofrece un concepto que ha evolucionado en el tiempo—, se ha de poner en relación con otras cláusulas, exigiendo acudir a los «Comentarios» de cada uno de los artículos y apartados del Modelo, donde su significado se aclara y precisa por el Comité Fiscal de la OCDE, en ocasiones incluso de manera casuística; no debiéndose olvidar el examen de las «reservas» que, en cada caso, hayan podido formular los Estados a las interpretaciones contenidas en dichos «Comentarios». Tres son, conforme a dicho precepto, los componentes esenciales para que exista EP: i) un lugar de negocios, ii) su fijeza, y iii) una actividad empresarial. Muy sintéticamente, consisten en lo siguiente:

i) Respecto del «lugar de negocios», alude a la necesidad de que exista un local o instalaciones o medios materiales que le permitan ejercer su actividad, entendidos dichos elementos en sentido amplio, siendo suficiente con que cuente con un espacio para su desarrollo y resultando indiferente el título o motivo por el cual dispone del mismo (los Comentarios aclaran que puede existir un establecimiento permanente cuando una empresa ocupe de

fragmentación artificial de las actividades empresariales y otras prácticas abusivas, que, como decía, no tienen especial incidencia en nuestra exposición. Sobre el tema, no obstante, puede consultarse la bibliografía reflejada en la anterior nota.

forma ilegal un emplazamiento desde el que explota su actividad⁸⁰¹). Tampoco es relevante que su utilización pueda ser compartida.

ii) En cuanto a la «fijeza» se refiere tanto a que exista una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado⁸⁰², como a que debe tener un cierto grado de permanencia.

iii) Finalmente, en lo que respecta a la «actividad empresarial», debe comenzarse insistiendo en que el art. 5 MCOCDE es una regla de reparto de la competencia tributaria entre Estados. El MCOCDE se dirige a establecer los criterios para fijar cuándo determinadas rentas obtenidas por un residente de un Estado pueden quedar sujetas a tributación en otro Estado miembro, y en este caso, las rentas a que se refiere la distribución de la competencia fiscal de que trata el artículo son las relacionadas con el ejercicio de una *actividad empresarial* que se desarrolla con carácter estable (fijeza) en un lugar («situs») del territorio del otro Estado; supuesto en que, según este precepto del MCOCDE, nos encontramos ante un EP, permitiéndose entonces su gravamen por el Estado en que éste radica. Dicho en otros términos, el MCOCDE, parte de la premisa de que los beneficios de una empresa de un Estado sólo pueden ser gravadas por éste (art. 7 MCOCDE), estableciendo, no obstante, que cuando dicha empresa participa efectivamente en la vida económica de otro Estado, puede quedar sometida a la jurisdicción fiscal de éste, *pero sólo a partir del momento en que abre un establecimiento permanente en el mismo*. A los efectos que más nos interesan, debe advertirse que, en todo caso, se refiere al ejercicio de una actividad económica («lugar fijo “de negocios”»), sin perjuicio de lo que en otras cláusulas pueda disponerse en orden a la distribución de la competencia fiscal sobre otras fuentes de renta no imputables al EP⁸⁰³.

A la cláusula general de EP contenida en el primer apartado del art. 5 MCOCDE, le sigue, en su segundo, una relación de supuestos que se consideran constitutivos de EP⁸⁰⁴, respecto de la que interesa destacar, por un

⁸⁰¹ Cfr. Comentarios al artículo 5 MCOCDE, pfo. 4.1.

⁸⁰² *Ibidem*, pfo. 5.

⁸⁰³ Desde el punto de vista de la práctica convencional española, comenta CALDERÓN CARRERO («Beneficios empresariales...», *op. cit.*, p. 128) que aunque, con carácter general, existe una gran uniformidad en el empleo de esta cláusula de EP tal cual figura en el MCOCDE, en algunos CDIs firmados por España hay alguna leve variación en el lenguaje utilizado. Así, señalará, por ejemplo, que en los suscritos con Bulgaria (1990) o con Irán (2006), no se emplea la expresión «lugar fijo de negocios», sino la de «*lugar fijo en el cual un residente de un Estado contratante realiza todo o parte de su actividad empresarial*», lo que, a mi juicio, es tanto o más clara que la del modelo, traída del inglés, aunque resulte más larga.

⁸⁰⁴ El citado apartado 2 del art. 5 dice así:

«2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;

lado, que tiene carácter ejemplificativo y no exhaustivo, y, por otro, que los distintos casos que enumera constituyen una presunción *iuris tantum* de la existencia de EP, pero que ello debe siempre interpretarse en función de la definición general dada en el apartado 1. La lista (a la que se une, en un tercer apartado, el caso de las «obras o proyectos de construcción o de instalación»), se completa seguidamente —ahora en sentido negativo—, con una relación de supuestos que no constituyen EP; supuestos que, en esencia, son casos de actividades auxiliares o preparatorias. Conviene anticipar que dichos supuestos sí tienen cabida, en cambio, en nuestro Derecho doméstico que, a diferencia del modelo de la OCDE, contempla el denominado «establecimiento que no cierra ciclo mercantil», a luego nos haremos mención⁸⁰⁵.

Finalmente, señalaré que en el párrafo 42.23 de los Comentarios a este artículo 5 del MCOCDE se contiene una cláusula o disposición «alternativa», a fin de que pueda ser incorporada en sus CDIs por aquellos Estados que consideren que los beneficios derivados de los servicios han de poder ser gravados por el Estado de la fuente —*id est*, por el Estado en que se prestan—, aun cuando no exista en él un establecimiento permanente en el sentido del artículo 5, de forma que, de acuerdo con esta cláusula, se estimará que lo hay siempre que concorra una cierta *presencia física* (más de 183 días en cualquier período de doce meses) y un determinado *volumen de actividad*, lo que, como ha señalado MARTÍN JIMÉNEZ, constituye, en puridad, un nuevo supuesto de EP de servicios, configurado sobre bases distintas, que guarda cierta proximidad con lo prevenido en el art. 5.3.b) MCONU⁸⁰⁶.

d) las fábricas;

e) los talleres; y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales».

⁸⁰⁵ Por otra parte, es oportuno apostillar que, en sintonía con el Proyecto «BESP» a que ya más atrás me referí, las aludidas excepciones a la consideración de EP han sido limitadas en la reciente actualización del MCOCDE de 2017 mediante la modificación de alguna de sus letras —en concreto, de las letras e) y f) de su apartado 4— y la adición de un nuevo subapartado 4.1, con el propósito de que no pueda eludirse la condición de EP mediante el subterfugio de fragmentar las actividades para alegar luego su carácter meramente preparatorio o auxiliar. Y, en el mismo sentido, se han modificado también las cláusulas de agente dependiente e independiente (apdos. 5 y 6) con el fin de evitar que se soslaye la consideración de EP mediante uso artificioso de estructuras comisionistas, incorporándose, finalmente, un nuevo apartado 8 en el que se define y precisa el concepto de «empresa estrechamente relacionada», empleado en los párrafos anteriores del mismo artículo, como expresión del vínculo o nexo que evidencia que no pueda excluirse la condición de EP. Sobre el tema puede consultarse la bibliografía antes anotada en relación al concepto de EP y, en particular, el documento: OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015... op. cit., passim*.

⁸⁰⁶ Vid, MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: «El modelo de cláusula de EP por actividades de prestación de servicios incluida en los Comentarios al art. 5 ModCDI 2008-2014: la ampliación de los derechos del Estado de la fuente a través del reconocimiento de la existencia de los EPs de servicios», dentro del epígrafe III.2 «Beneficios empresariales (y de navegación)», del capítulo III «Reglas de reparto de las potestades fiscales» de la obra colectiva *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017*, op. cit., pp. 267-277.

Pero, en definitiva, en lo que ahora interesa, al margen del supuesto del establecimiento que no cierra ciclo mercantil, de la mayor amplitud del concepto de EP contenido en el TRLIRNR respecto del que se deriva del MCOCDE —en especial, por lo que luego diré, se ha de destacar la cláusula residual que se recoge en el art. 13.a) TRLIRNR, cuando se refiere a las «*instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole*»—, y alguna otra que no nos afecta, las diferencias entre uno y otro textos no son relevantes a los fines que de aquí se trata.

- **Los beneficios empresariales: art. 7 MCOCDE**

En cuanto al artículo 7, conviene volver a recordar que el «criterio del EP» se emplea en los CDIs para establecer si las rentas empresariales deben o no ser sometidas a imposición en el país donde éstas se generan. A este respecto, cuando una empresa de un Estado contratante realiza actividades económicas en otro Estado contratante —nótese que es la «casa central» la que ejerce su actividad económica en el otro Estado por medio del establecimiento que mantiene en el mismo—, para dilucidar si los beneficios de dicha empresa pueden ser gravados por el Estado de la fuente, se debe dar sucesiva respuesta a dos interrogantes: en primer lugar, si la empresa tiene un establecimiento permanente en su territorio; y, en segundo lugar, en caso afirmativo, se deben determinar cuáles son los beneficios por los que ha de tributar el EP. Pues bien, mientras que el art. 5, como vimos, se dirige a establecer cuándo existe EP, el art. 7 se refiere a las reglas aplicables para dar respuesta a la segunda pregunta.

El MCOCDE parte del criterio de que cuando una empresa realiza actividades empresariales en otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el mismo, ese Estado puede gravar los beneficios obtenidos por dicha empresa, *pero sólo en la medida en que puedan imputarse al establecimiento permanente*. En otras palabras, que la potestad tributaria no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en ese Estado por otros medios. Así, como ya hicimos notar, frente a la posición de otros modelos de CDI, el de la OCDE niega la *vis atractiva* del EP respecto de otras rentas obtenidas en el territorio en que está ubicado, pero no conseguidas por su mediación.

Según este artículo 7, los beneficios imputables al establecimiento permanente son aquellos que hubiera podido obtener si fuera una *empresa distinta e independiente* que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones. El criterio se aplica particularmente a las operaciones del EP con otras partes de la empresa. Ello significa, en suma, establecer la ficción de que el EP es una empresa distinta e independiente del resto de la empresa de la que forma parte, así como de toda otra persona⁸⁰⁷.

⁸⁰⁷ No son pocos, ni de pequeña enjundia, los problemas que ello plantea. Sobre el tema, además del trabajo de CALDERÓN CARRERO («Beneficios empresariales...»), antes citado, y del igualmente aludido Informe de la OCDE (*Informe sobre la atribución de beneficios a los*

Finalmente, se debe señalar un aspecto polémico relacionado estrechamente con el asunto que nos ocupa. Los modelos de CDI no imponen un determinado concepto de «actividad económica», sino que dejan la cuestión a cada uno de los Estados miembros, lo que resulta problemático, porque mientras que unos Estados consideran que la actividad económica (léase, empresarial), para ser reputada como tal, requiere que exista un propósito lucrativo; otros no lo consideran un elemento esencial; o toman en consideración el modo de realizarse; o atienden no sólo a su ejercicio regular y continuo, sino que lo relacionan, incluso, con aspectos cuantitativos. El propio MCOEDE ha seguido el criterio de que el carácter productivo del EP no es una característica que deba formar parte de su definición⁸⁰⁸

- ***La cláusula de no discriminación de los establecimientos permanentes: art. 24.3 MCOEDE***

En lo que se refiere a la cláusula de no discriminación de los EPs del art. 24.3 MCOEDE, indicaremos ahora solamente que ésta no prohíbe cualquier diferencia de trato⁸⁰⁹, sino sólo que dichos establecimientos *no puedan ser sometidos a una «tributación menos favorable» que las empresas residentes en el Estado que «realicen las mismas actividades»*⁸¹⁰.

Es oportuno anotar, por otra parte, que el citado artículo ha sido interpretado en los Comentarios al MC en la inteligencia de que sus disposiciones no obligan a un Estado a que aplique los mismos privilegios fiscales que otorga a *sus instituciones sin ánimo de lucro a los establecimientos permanentes de instituciones similares del otro Estado*, en cuanto que la actividad de las primeras se dirige a obtener un beneficio público para el Estado concedente de dichos privilegios fiscales y la de las segundas no está orientada en exclusiva al beneficio de aquél (cfr., párr. 47).

En el mismo sentido, convendrá recordar que el artículo 24.1 MCOEDE, relativo a la *prohibición de discriminación por razón de nacionalidad*, tampoco obliga a un Estado contratante que tenga establecidos beneficios fiscales

establecimientos permanentes...), puede verse el de GÓMEZ JIMÉNEZ, Ignacio Luis: «Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes», *Crónica tributaria*, núm. 133/2009, pp.125/155.

⁸⁰⁸ Al respecto, por todos, vid., SERRANO ANTÓN, «Aspectos fiscales internacionales...», *op. cit.*, pp. 171-173.

⁸⁰⁹ El propio art. 24.2 MCOEDE advierte, por ejemplo, que «Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares».

⁸¹⁰ Ello plantea, no obstante, cierta problemática, en la que ahora no podemos entrar, tanto por lo que se refiere a lo que constituya «*tributación menos favorable*» como al término de comparación (*las empresas residentes que realicen las mismas actividades*), lo que puede alcanzar relevancia especial, por ejemplo, en el caso de las entidades sin fin de lucro cuando la normativa nacional exija determinada forma jurídica para gozar de ciertos beneficios.

especiales a favor de los *establecimientos sin fin de lucro dedicados a actividades de utilidad pública*, a que conceda dichos mismos beneficios a los establecimientos similares del otro Estado signatario *cuando sus actividades no redunden a favor del mismo*, según ha sido también interpretado por los propios Comentarios del modelo de Convenio⁸¹¹.

4.1.3.2 El concepto de establecimiento permanente en el IRNR y los problemas de encaje de la «delegación» en dicho concepto

Como venimos señalando, en el IRNR se sujetan a gravamen las rentas, dinerarias o en especie, obtenidas en territorio español por personas físicas o entidades no residentes, contemplándose dos modalidades tributarias en función de que se obtengan o no mediante *establecimiento permanente*. En este sentido, el apartado a) del art. 13 TRLIRNR considerará que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en España cuando, de forma continuada o habitual, disponga por cualquier título en territorio español, de *instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole*, en los que realicen toda o parte de su actividad, o actúen en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, señala el último párrafo de dicha letra a), «se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses».

Como se desprende de lo expuesto, el EP es un traje hecho a la medida de un tipo de entidades: las entidades de mercado. La cuestión es si, a pesar de ello, dicho traje es susceptible de ser vestido por otras entidades distintas: si, habida cuenta de sus características, es posible subsumir en el mismo la noción de delegación, y no sólo en los casos en que los fines fundacionales puedan realizarse mediante el desarrollo de una explotación económica⁸¹².

⁸¹¹ Cfr. el párr. 11 de los Comentarios al art. 24.1 MCOODE. Del mismo modo, en el párr.13 de los Comentarios a dicho art. 24.1 se razona que «los beneficios fiscales que un Estado concede a ciertos establecimientos privados sin fines de lucro tienen evidentemente su fundamento en la propia naturaleza de la actividad ejercida por estos establecimientos y *en el beneficio que reportan a este Estado y a sus súbditos*».

⁸¹² Sobre esta posibilidad, cfr. MARTÍN DÉGANO, I.: «Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2014*, pp. 57-96, Iustel, 2015.

Pues bien, esquemáticamente, para que ello fuera posible sería necesario, a mi juicio, entender:

- a) que el concepto de actividad económica no requiere que las prestaciones de servicio o las entregas de bienes tengan que ser onerosas, es decir, que las realizadas *gratuitamente* también serían reputadas como actividades económicas, y/o
- b) que el ejercicio de una actividad económica no es un requisito inherente a la noción de EP.

Podría avalar dicha última consideración:

- Que el TRLIRNR habla de «actividad» no de actividad «económica».
- Que en la base imponible del EP no sólo intervienen los rendimientos de la actividad económica que éste pueda desarrollar, sino también la de todos aquellos elementos afectos al EP.

En contra, cabría oponer:

- El origen y evolución del concepto en los CDI, que los identifica como un «lugar fijo “de negocios”».
- La caracterización del EP como confluencia de la «actividad económica» “localizable” territorialmente en un “situs” con carácter duradero.
- La mención del EP en relación, precisamente, con el desarrollo de actividades económicas.

Para empezar a desbrozar el camino, lo primero que conviene destacar es que, efectivamente, en el TRLIRNR no se recoge una definición de EP desligada de un determinado tipo de rentas, sino que sólo se describe cuando se habla de las «rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español», lo que desde el punto de vista interpretativo tiene su importancia. Esa ubicación sistemática conduce a considerar que la amplia referencia a «lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realicen toda o parte de su actividad» se refiere a supuestos de ejercicio de una actividad económica, y que si el legislador español ha empleado esa fórmula amplia, no es porque considere que deben comprenderse en el mismo los establecimientos de beneficencia, en el sentido decimonónico de la expresión (por poner un ejemplo en que se vea claramente)⁸¹³, sino que ello es debido, más bien, a su tradicional posición en

⁸¹³ En este sentido, señala ELVIRA BENITO que «[la] jurisprudencia alemana sobre los CDIs ha considerado que las instalaciones de la empresa para obras sociales o benéficas no constituyen establecimiento permanente, dado que tales lugares no cumplen el carácter “de negocios”, no realizan ni son aptos para el ejercicio de actividades empresariales». ELVIRA

orden al «establecimiento que no cierra ciclo mercantil completo»⁸¹⁴. En otras palabras, que el concepto de EP no resulta aplicable, por ejemplo, a aquellos centros donde la fundación extranjera no residente se dedique a realizar actividades gratuitas de interés general, no susceptibles de ser calificadas como explotación económica, aunque a través de los mismos puedan obtener, por ejemplo, donativos, o le hayan sido adscritos por su casa central determinados activos mobiliarios generadores de renta, cuyo producto les sirva para llevar a cabo sus fines de interés general en territorio español.

En cuanto al supuesto óbice de que en la base imponible del EP no sólo intervengan los rendimientos de la actividad económica que éste pueda desarrollar, sino también la de todos aquellos elementos afectos al EP,

BENITO, D.: *El establecimiento permanente...*, op. cit., p. 296, citando a VOGEL, K. (*Doppelsbesteuerungsabkommen kommentar*, Ed. C.H. Beck, 3ª ed., Munich, 1996, p. 422) y la jurisprudencia citada por dicho autor. Igualmente, en referencia a las embajadas, al margen de otras consideraciones que, a su juicio, permiten excluirlas de dicha noción, señalará dicho autor que «[e]n tanto que las embajadas no realizan en principio una actividad económica, se deberían considerar como no constitutivas de establecimiento permanente» (ELVIRA BENITO, *ibídem*, p. 58).

⁸¹⁴ Según se describe por el Tribunal Supremo en su sentencia de 25 febrero 1998 (rec. núm. 11407/1991), «La singularidad de los establecimientos permanentes en España que no cierran un ciclo mercantil concierne a *aquellas Entidades no residentes que, disponiendo en España de una instalación o lugar de trabajo, destinan los productos o servicios en ellos realizados a su propio uso, sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por tal instalación o lugar de trabajo*». [FJ. 1º, pfo. 4º. En negrita en el original]. A este mismo tipo de EP se refiere el art. 18.3 TRLIRNR al establecer las reglas para determinar la base imponible «[c]uando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierran un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente, y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente». En definitiva, se está pensando en establecimientos que realizan operaciones que no determinan por sí solas rentas (piénsese, por ejemplo, en actividades como la mera exposición de bienes, el almacenaje, la entrega de mercancías, o en las oficinas de representación dedicadas exclusivamente a facilitar información a la casa central y, en general, las de carácter auxiliar o preparatorio), las cuales, aunque no supongan contraprestación o no impliquen relaciones comerciales con terceros, contribuyen a los beneficios de la entidad a que dichos EPs pertenecen. En este sentido, como señala SERRANO ANTÓN, F. («Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes», op. cit., p. 184) se trata del «supuesto español por excelencia», ya que en el MCOCDE no se sigue dicho criterio. En efecto, en el punto 3 del Comentario al apartado 1 del artículo 5 del MCOCDE, relativo a la definición de establecimiento permanente se señalará: «Podría argumentarse que la definición general debiera mencionar la otra característica del establecimiento permanente que se ha considerado importante en el pasado, a saber, el carácter productivo de su actividad, esto es, su contribución a los beneficios de la empresa. No se ha seguido este criterio en la presente definición. En el marco de una organización empresarial bien dirigida es ciertamente axiomático que cada parte contribuye a la productividad del conjunto. De ello no se infiere necesariamente, en todos los casos, que por el hecho de que un establecimiento particular tenga un “carácter productivo” en el marco general de la organización deba considerarse un establecimiento permanente al que pueden atribuirse propiamente los beneficios a efectos de la imposición en un territorio determinado» [cfr., OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio...*, op. cit., pp. 95-96].

haciendo, pues, hincapié, no tanto en su conexión con un determinado tipo de rentas, como en el criterio personalista que implica (*i.e.* en la «subjetivación» del EP), considero que ello no es obstáculo a lo que se viene exponiendo, porque la imputación de rentas al EP sólo se produce en la medida en que exista un vínculo o afectación al mismo.

En suma, el ejercicio de actividades económicas es consustancial a la noción de establecimiento permanente. Sin la concurrencia de dicho requisito, no hay EP. Como declara, con casi los mismos términos, la DGT en la contestación de 13 de febrero de 2002⁸¹⁵, «el concepto de establecimiento permanente va intrínsecamente unido a la realización de una actividad empresarial»⁸¹⁶. Por consiguiente, se ha de colegir que quedan fuera de su ámbito todos aquellos centros o lugares en los que se ejerzan actividades de distinta naturaleza.

Ahora bien, dicho lo anterior, es importante recordar nuevamente que el concepto de actividad económica que adoptan con carácter general nuestras normas tributarias es más amplio que el de actividad lucrativa o de mercado, de manera que tanto si se entiende que acogen una noción amplia, equivalente a la participación en el proceso productivo, sin más aditamentos, esto es, sin requerir que la ordenación de los factores se dirija a la obtención de una ganancia o que ésta deba producirse con arreglo a criterios de mercado —que es, en nuestro sentir, la noción de que parte nuestro Derecho tributario, sin perjuicio de determinados impuestos— como si se considera, distintamente, que sí resulta exigible que suponga intervenir en el mercado, pero se adopta luego como tal un concepto tendencialmente omnicompreensivo de toda manifestación económica, como viene sucediendo por motivos de la construcción europea en el ámbito comunitario, y, en consecuencia, se patrocina también una noción expansiva de actividad económica, habríamos de llegar a la conclusión de que si la fundación extranjera no residente interviene en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos expuestos, y ello se realiza de forma estable y mínimamente organizada en un

⁸¹⁵ Resolución DGT núm. 228/2002, de 13 febrero (JUR 2002\104913).

⁸¹⁶ En el mismo sentido, cabría traer a colación, entre otras, la STS de 23/09/2009 (rec. 8051/2003), en la que se debatía el carácter de EP de una sucursal que no ejercía actividad económica, pero que pretendía que se la reconociera como tal, partiendo de que «cualquier sucursal constituye *"per se"*, un establecimiento permanente», y en cuyo FJ. 5º, rechazando el argumento señalaba: «... no se ha producido la infracción del artículo 5.1 del Convenio [se refiere la sentencia al CDI suscrito con el Reino Unido en 1976, en el que figuraba que «la expresión "establecimiento permanente" designa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad»], pues aunque el lugar fijo de negocios puede estar en las instalaciones de otra sociedad, *es necesario que se desarrolle en él una actividad mercantil*, sin que la mera tenencia de bienes pueda ser configurada como tal». Señalando en el siguiente FJ 6º: «Por último, el artículo 19 a) del RIS de 1982 [de análoga dicción, en lo que ahora interesa, que el hoy art. 13 TRLIRNR] no se opone a lo que se lleva dicho, *pues la ausencia de ejercicio de actividad mercantil, excluye la condición de establecimiento permanente*, como se infiere de dichos preceptos que hablan de "rendimientos de explotaciones económicas». Véanse, igualmente, las contestaciones de la DGT de 20/06/2014 y de 15/12/2014 a las consultas V1594-14 y V3336-14, respectivamente.

«situs» localizable territorialmente en España, éste cabría ser calificado como EP⁸¹⁷.

Así pues, a los fines de la pregunta que formulábamos al inicio, hemos de concluir que, si bien no todos, aquellos establecimientos de la fundación extranjera no residente que reunieran tales características sí serían susceptibles de tener cabida en el concepto de establecimiento permanente. O, expresado también a la inversa, que no todo establecimiento de la fundación extranjera tendría la consideración de EP, aunque desde el punto de vista de la Ley 50/2002 se tratase de una delegación. Pero con ello, no acaban los problemas hermenéuticos.

4.1.3.3 La contemplación separada de los distintos establecimientos permanentes

Nuestro Derecho doméstico no sólo previene que la entidad no residente ejerza sus actividades en España mediante un establecimiento permanente, sino que contempla también la posibilidad de que lo haga a través de distintos centros. El art. 17 LIRNR dice así:

«Artículo 17. Diversidad de establecimientos permanentes.

1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que realicen actividades claramente diferenciables.
- b) Que la gestión de éstas se lleve de modo separado.

2. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos».

Como fácilmente se colige de su lectura, el TRLIRNR —que, como vimos, está pensando fundamentalmente (aunque no sólo) en el concepto de «sucursal»— parte de que el no residente ha de tributar por cada uno de sus establecimientos permanentes, conforme al principio de «empresa separada».

⁸¹⁷ En este sentido también, ELVIRA BENITO (*op. cit.*, p. 56): «De acuerdo con el criterio anterior cabría considerar que tales “delegaciones” [en referencia a las delegaciones de fundaciones extranjeras no residentes] podrían constituir establecimiento permanente en España [en] cuanto reúnan los requisitos de los lugares de negocios de “supuestos materiales”, que son: ser un lugar de negocios, fijo y permanente, que la casa central ejerza un poder de disposición sobre la misma, así como que la casa central realice una actividad económica a través de su “delegación”»; conclusión en la que insiste más adelante: «Cabría entender que ambos supuestos, tanto los entes públicos como las entidades sin ánimo de lucro, pueden ser considerados empresa a los efectos de determinar que las actividades empresariales que realizan a través de [un] lugar fijo de negocios en Estado distinto del que son residentes fiscales constituyen un establecimiento permanente» (*Ibidem*, p. 188).

Para explicar de forma sintética las consecuencias que se derivan para las fundaciones de la aplicación de dicho criterio, bastará con un ejemplo.

Supongamos que una fundación extranjera carente de ánimo de lucro y con fines de interés general (es decir, con el mismo perfil que corresponde a las propias fundaciones españolas) pretendiera ejercer sus actividades de forma estable en España y para ello proyectase abrir dos establecimientos donde ejerciera de forma autónoma distintas actividades económicas, cuyas rentas le permitieran llevar a cabo los fines de interés general propios de la misma *en otro tercer centro*, que abriría también en territorio español con ese único designio.

De acuerdo con una aplicación rigurosa de las normas del IRNR, cada uno de dichos tres centros, en la medida que en ellos se ejercen *actividades diferentes y separadas*, serían EPs distintos. Y ello, en el supuesto de que se pudiera aceptar que lo es aquel donde ejerce sus fines. En otro caso, de estimar que el «establecimiento benéfico» no constituye EP —como sería más lo plausible—, cabría pensar que las rentas que pudieran serle imputadas, si las hubiera, quedarían, en su caso, gravadas directamente en cabeza de la fundación como entidad no residente *sin establecimiento permanente*, sin perjuicio de la tributación como EPs de los otros dos centros en que se ejercen las actividades económicas, los cuales habrían de tributar por los rendimientos que les fueran atribuibles a cada uno, sin atraer hacia sí ninguna otra eventual renta (positiva o negativa) generada en España sin su mediación.

Es más, aun partiendo de la hipótesis de que los tres centros fueran establecimientos permanentes y cupiera atribuir a uno de ellos la consideración de delegación (con lo que cabría plantearse si los otros dos no quedarían ya fuera del régimen de la Ley 49/2002), podría suceder que, habida cuenta de esa contemplación separada, aquéllos en que se ejercen las actividades económicas ajenas a la finalidad fundacional, a saber, las puramente instrumentales enderezadas a la mera obtención de recursos, tampoco pudieran acogerse a dicho régimen. En este aspecto, a pesar del cambio de criterio adoptado por la Administración Tributaria, resultaría efectivamente dudoso que, en orden a su acogimiento al régimen de la Ley 49/2002, fuera suficiente con remitir las rentas obtenidas a aquel otro tercer centro para que éste desempeñase tales cometidos⁸¹⁸, sobre todo porque, por un lado, la

⁸¹⁸ Recordemos que la Administración, hasta no hace mucho, exigía que fuera la propia fundación (en nuestro caso, la delegación) la que realizara *directamente* las actividades de interés general, sin que pudiera entenderse cumplido el requisito del apartado 1º del art. 3 de la Ley 49/2002 (en el ejemplo propuesto, por los otros EPs, que tendrían el tratamiento de «empresas separadas», tanto respecto de aquél, como entre sí) por el hecho de destinar sus fondos a otras entidades que las desarrollen (en el caso de nuestro ejemplo, al tercer centro de carácter benéfico). Véanse en este sentido, las contestaciones de la DGT a las consultas núm. V2282-06, de 16/11/2006; V0618-05, de 14/04/2005; V0062-06, de 13/01/2006; V1874-06, de 20/09/2006; V2100-06, de 24-10-2006, y V2344-13, de 15/07/2013, o la resolución del TEAC de 29/11/2012 (R.G. 3669/2010). El cambio de parecer a que se alude se produciría a partir de la sentencia de la Audiencia Nacional de 1/10/2015 (rec. núm. 487/2012, JT\2015\1388), que vendría a anular la resolución del TEAC anteriormente citada, materializándose el cambio de

finalidad de los establecimientos en que se ejercen las actividades económicas es la de obtener un lucro (no verificar «activamente» el destino de los fondos), y, por otra, porque desde su contemplación separada, no se diferencian de cualquier otra empresa residente que ejerza esas mismas actividades con propósito lucrativo.

Nótese, además, que si el centro «benéfico» donde lleva a cabo sus fines de interés general se limita a dicho tipo de actividades, o bien no tendría ingresos o sería deficitario, con lo que le vendría a dar igual estar dentro que fuera del régimen especial de la Ley 49/2002. Téngase en cuenta que el art. 17.2 TRIRNR no permite la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

En relación a estos problemas, FERNÁNDEZ AMOR —uno de los pocos autores que ha descendido a contemplar las dificultades que plantea la aplicación a las fundaciones extranjeras de las normas del IRNR relativas a los EPs— sugiere salvar dichos óbices «considerando que un establecimiento permanente constituye una delegación sólo a efectos administrativos» y que se trataría «de una característica separable de la puramente tributaria». A su juicio, el que la fundación no residente haya de mantener una delegación para ejercer sus actividades en España de forma duradera —lo que estima que podría coincidir con el requisito que el art. 13.1.a) de la LIRNR exige para definir un establecimiento permanente—no sería obstáculo para que ésta pueda tener, a efectos de su sujeción al sistema tributario, *diversos establecimientos permanentes* a los que se puede imputar una actividad económica gravable. Ciertamente, razonará dicho autor, una «interpretación estricta» del art. 2.d) de la Ley 49/2002 conduciría, como se ha señalado más arriba, a que sólo aquel establecimiento que quepa reputarse como «delegación» pudiera considerarse «entidad sin fin lucrativo» a efectos de la aplicación de dicho régimen fiscal especial, lo que no sucedería con el resto de establecimientos permanentes, que deberían encuadrarse en el contexto de la LIRNR. No obstante, continuará, es factible otra solución: interpretado el art. 17 TRIRNR *a contrario sensu*, cabe concluir que si es posible la separación de establecimientos permanentes, porque en ellos se realicen actividades claramente diferenciadas y su gestión se lleve de modo separado, se deberán examinar los requisitos de la Ley 49/2002 *para cada uno de ellos*, dependiendo su aplicación en *cada caso* de que éstos cumplan individualmente dichos requisitos⁸¹⁹; de otra manera, si no es posible trazar una línea separadora, se tratará de forma global a toda la organización del no residente en España⁸²⁰.

criterio en la Resolución del TEAC de 08/09/2016 (Voc. 10ª, res. núm. 00769/2015/00/00) y posteriormente en las contestaciones de la DGT a las consultas V3277-16 y V4024-16, de 13 de julio de 2016 y 21 de septiembre de 2016, pero exigiéndose en estas últimas: (i) que dicha actividad se realice a través de otras entidades a las que les resulte también de aplicación la Ley 49/2002 y (ii) que no se efectúe una mera traslación de fondos, sino que se lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados. Lo que podría no darse en casos como el de nuestro ejemplo.

⁸¹⁹ La consecuencia, según señala el mismo autor, es que «unos establecimientos permanentes puedan acogerse a las ventajas fiscales de esa ley [en referencia a la Ley

La propuesta, aunque sugestiva, tropieza con la dificultad de la letra del art. 17 TRLIRNR. Veamos. El «tratamiento global» a que se refiere el citado autor es justamente el que considero que corresponde cuando entre dichos establecimientos o, más propiamente, cuando entre los lugares donde la fundación no residente desarrolle sus actividades —económicas y no económicas— se encuentre una delegación inscrita en el correspondiente Registro en los términos que más atrás examinamos. A mi juicio, por las razones que quedaron expuestas (v.gr., el control de sus actividades en nuestro país y la verificación del destino y proporción de los ingresos que se aplican a la realización de sus fines), se impone su contemplación unitaria. Repárese que, de otro modo, las cuentas que rindiera ante el Protectorado — que habrían de comprender la situación económico-financiera del conjunto y dar razón de los gastos, inversiones y actividades realizadas por la fundación en (o desde) España—, ya no coincidirían con las que habría de elaborar conforme a las normas de IRNR, en cuanto éste exige que se lleve separadamente la contabilidad de cada uno de los establecimientos. En definitiva, la congruencia del sistema solo se consigue si todos los centros que mantenga en nuestro suelo quedan bajo el control de uno de ellos: la delegación, que, *mutadis mutandis*, como ya se dijo más atrás, cumpliría el papel de sede o establecimiento principal en España respecto los restantes establecimientos⁸²¹.

Sucede, sin embargo, que ello no será posible en muchos casos conforme al art. 17 TRLIRNR, que sólo permite su contemplación unitaria cuando desenvuelven la misma actividad y su gestión no se lleve de modo separado, lo que no se cumpliría si los centros con actividad económica gozan entre sí de autonomía⁸²².

49/2002], mientras que otros lo hacen al régimen especial de la LIS para entes no lucrativos», es decir, al régimen de las entidades parcialmente exentas, si bien, tal como se ha indicado en el texto, ello sería para el supuesto de que en dichos establecimientos se realicen actividades claramente diferenciadas y su gestión se lleve de modo separado.

⁸²⁰ Cfr., FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pp. 42-44.

⁸²¹ Un supuesto similar encontramos en la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión, por la que se modifica la Directiva 2002/87/CE y se derogan las Directivas 2006/48/CE y 2006/49/CE (DO L 176 de 27.6.2013, p. 338), en cuyo art. 38 (*agregación de sucursales*) dispone: «*Todos los centros de actividad establecidos en el mismo Estado miembro por una misma entidad de crédito que tenga su administración central en otro Estado miembro se considerarán una única sucursal*».

⁸²² No me parece que los criterios de «coherencia geográfica y comercial» a que se refieren los Comentarios 5.1, 5.3, 5.4, 18 y 20 del MCOUDE y las contestaciones de la DGT de 22/01/2014 (consulta V0312-14) y de 18/08/2017 (dos: V2136-17 y V2140-17), permitan tampoco alcanzar otra conclusión.

En todo caso, como enseguida veremos en el siguiente epígrafe, aun en el supuesto de que dichos requisitos se cumplieran, estimo que la sujeción se produciría directamente al IS y no a través del complicado periplo de considerarla sujeta al IRNR para terminar aplicando enteramente las normas del IS (nótese que las de la Ley 49/2002 también lo son), mediante interpretaciones, cuando menos, *correctivas* de la Ley y, además, después de sortear las inseguridades que plantea la aplicación de dicho art. 17 y del concepto de EP resultante del TRLIRNR o del MCOCDE si el CDI que sea de aplicación siguió dicho modelo.

4.2 La delegación como «sujeto» del régimen especial de las entidades sin fin de lucro: tributación en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes versus tributación en el Impuesto sobre Sociedades.

Como se ha señalado en anteriores apartados, mientras que el IRPF y el IS gravan la obtención de renta, respectivamente, por las personas físicas y las entidades jurídicas *residentes* en España, con independencia del lugar de obtención de dichas rentas (es decir, que su calificación como personas o entidades «*residentes*» determina su sujeción a dichos impuestos personales por su «*renta mundial*»), las obtenidas en territorio nacional por personas y entidades «*no residentes*» resultan gravadas por el IRNR, en cuyo ámbito se diferencia, a su vez, entre no residentes «*con*» y «*sin*» *establecimiento permanente*, de forma que las que operan en España mediante dichos establecimientos tributan por la totalidad de la renta imputable a los mismos, cualquiera que sea el lugar de su obtención (art. 15.1, pfo. primero, TRLIRNR), mientras que los que actúan directamente, sin un centro fijo en nuestro suelo, lo hacen, en cambio, por cada devengo total o parcial de renta que tenga su origen en territorio español (art. 15.1, pfo. segundo, TRLIRNR).

En principio, cabría pensar que la tributación de las fundaciones no tendría por qué sustraerse a dicho esquema. Así, las que deban ser consideradas entidades «*residentes*» de acuerdo con la normativa fiscal de aplicación —en la actualidad, conforme al art. 8.1 LIS-2014— tributarían en el Impuesto sobre Sociedades, mientras que las «*no residentes*» lo harían en el IRNR —arts. 5.a) y 6 TRLIRNR—, en la modalidad que correspondiera, según actuasen o no en territorio español mediante un *establecimiento permanente* (art. 15.1 y capítulos III y IV del TRLIRNR). En este sentido, la consideración como tal de la *delegación* de la fundación extranjera, *prima facie*, permitiría someter a dichas delegaciones a un tratamiento fiscal semejante al de las propias fundaciones españolas, en la medida en que, al igual que éstas, quedarían sujetas a tributación en España por su «*renta mundial*» (art. 15.1, pfo. primero, TRLIRNR). Éste es el punto de vista adoptado por la doctrina⁸²³.

⁸²³ Vid., *infra*, nota 786. La DGT, por su parte, parece decantarse también por que las delegaciones de fundaciones extranjeras son establecimientos permanentes que han de tributar en el IRNR, *incluso cuando disfrutan del régimen de la Ley 49/2002*, distintamente a la

Sin embargo, por mucho que ello pueda resultarnos más cómodo, ha de recordarse que la Ley 49/2002 no se refiere a los «*establecimientos permanentes de las entidades sin fin de lucro no residentes*», sino a las «*delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas*». Y el uso de tales conceptos no cabe despacharse, sin más, con una genérica censura acerca de la indebida utilización en sede fiscal de categorías acuñadas en otros sectores del Ordenamiento. Tal proceder del legislador tributario podrá ser objeto de reproche doctrinal, si fuera el caso, pero la referencia a la *nacionalidad*, en lugar de a la *residencia*, o el empleo del término *delegación*, en vez del de *establecimiento permanente*, por alejados que se encuentren de los criterios y conceptos habitualmente utilizados en el ámbito fiscal, no nos excusa de indagar si con el empleo consciente y deliberado de tales expresiones no buscaba perfilar, con trazos más finos que los que le permitían las categorías tributarias —más atentas a un tráfico económico al que en no pocos casos resultarán ajenas—, el tipo de «organizaciones»⁸²⁴ a las que, mediante su *calificación fiscal* —ahora sí— como «entidades sin fin de lucro», pretendía conferir el tratamiento ventajoso que diseña en dicha Ley.

En este sentido, como ya advertí, además de los problemas de encaje entre el concepto de «delegación» y el de «establecimiento permanente», debe destacarse que las modificaciones introducidas respecto de su predecesora, tanto por la Ley 49/2002, en el aspecto fiscal, como por la Ley 50/2002, en el aspecto sustantivo, parecen autorizar un punto de vista distinto del anteriormente expuesto; punto de vista que aparece reforzado por la omisión en la Ley 49/2002 de toda referencia a la posibilidad de disfrute en el IRNR de análogos beneficios que los específicamente contemplados respecto del IS.

tesis que sostenemos en el texto. Así se desprende, entre otras, de las contestaciones a las consultas vinculantes núm. V2590-12, de 28/12/2012, V0295-12, de 13/02/2012 y V3185-13, de 28/10/2013. Ahora bien, su criterio se nos antoja poco confiable en este punto. El hecho de que con frecuencia asimile «dotación» y «capital social» [así, cuando en la resolución de 16 de mayo de 2008 (V0988-08) hace referencia a «una fundación que, teniendo la condición de empresario o profesional, *esté participada al menos en el cincuenta por ciento de su dotación total* (sic)...»]; o cuando nos habla de las «*sucursales* (sic) en España de una fundación extranjera» [v.gr., en las contestaciones a las consultas núms. V2590-12, V0295-12 y V3185-13, antes citadas], o cuando se refiere al «*socio fundador* (sic) de una fundación» [como en la contestación de 9 de diciembre de 2013 a la consulta núm. V3540-13)], más allá del desacertado lenguaje, nos revela que, con una entera falta de finura jurídica, traspone y hace intercambiables los esquemas de las sociedades mercantiles al de las fundaciones y otras entidades sin fin de lucro, lo que, si bien habitualmente no plantea graves dificultades, en otros le impide captar adecuadamente los matices que se derivan de la naturaleza y régimen jurídico de estas últimas entidades. A lo que no es excusa que las sucesivas leyes reguladoras del IS hayan establecido que «Los sujetos pasivos de este impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de esta ley» (así, el art. 4.Dos de la LIS-78, el art. 7.2 de la LIS-95, el art. 7.3 del TRLIS-04 o, actualmente, el art. 7.3 de la LIS-2014), pues una cosa es que, por facilidad expositiva, se utilice indistintamente el término «sociedad» tanto para referirse a éstas como a entidades o personas jurídicas de diverso tipo, cuando todas ellas sean sujetos pasivos del IS, y otra bien distinta que ese hecho autorice a confundir sus regímenes jurídicos por la existencia de algún parecido.

⁸²⁴ No necesariamente personas jurídicas.

Obsérvese que, desde la perspectiva general que ya se exponía al comienzo de este trabajo, no dejaría de ser paradójico que el Legislador haya mencionado expresamente el IRNR a los efectos de que los contribuyentes del mismo puedan aplicar las deducciones al mecenazgo y, en cambio, haya silenciado toda alusión a dicho Impuesto al regular el régimen tributario de las entidades que dan origen a practicarlas⁸²⁵. Sin embargo, a pesar de esta aparente paradoja —y enseguida veremos por qué hablo de aparente—, no resulta de recibo interpretar dicha omisión en el sentido de que las delegaciones de fundaciones extranjeras no puedan disfrutar del régimen fiscal especial respecto de las rentas obtenidas en (o desde) España. De ser así, el art. 2.d) de la Ley 49/2002 devendría de facto en un precepto írrito, en cuanto que convertiría a las delegaciones en destinatarias meramente nominales de un régimen fiscal en el que para ellas no operaría lo más fundamental de sus beneficios: los que conciernen a las rentas que pudieran obtener en nuestro país. No puede extrañar, pues, que algunos autores, no obstante a considerarlas sujetas al IRNR, hayan postulado la posibilidad de que disfruten de dicho régimen, a través de la aplicación supletoria del Impuesto de Sociedades⁸²⁶. Y que, incluso, se haya propuesto recientemente su reforma para recogerlo de forma expresa⁸²⁷.

No obstante, dicha solución resulta, a mi juicio, insuficiente. En primer lugar, porque queda limitada a las entidades no residentes que operen mediante un *establecimiento permanente*, con lo que las delegaciones de fundaciones extranjeras cuyas actividades en España no puedan reputarse como económicas, podrían quedar fuera de su ámbito de aplicación si se considera que el concepto de EP requiere que se desarrolle una explotación de tal naturaleza. Y, en segundo, porque, en lo que se refiere a la supletoriedad, la remisión que el TRLIRNR realiza a las normas del IS se efectúa, en todo caso, al «*régimen general*» e inicialmente, además, a los solos efectos de la determinación de la *base imponible* (art. 18 TRLIRNR). Recuérdese que sólo más tarde, a partir de 2015, se extendería la referencia al *tipo de gravamen*, en el contexto de la reducción del tipo impositivo general del IS y la supresión de

⁸²⁵ En este sentido, MARCO SERRANO, L.M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *op. cit.*, pág. 9, que califica dicha omisión como «sorprendente», criticando la inseguridad jurídica que suscita.

⁸²⁶ Así, MARCO SERRANO, para quien «tal vez dicha omisión lo sea por considerar innecesaria el legislador su expresa referencia, entendiendo que *la aplicación de los beneficios fiscales a las delegaciones extranjeras sujetas al IRNR deviene de la aplicación supletoria del Impuesto de Sociedades en materia de tributación de establecimientos permanentes*» (MARCO SERRANO, L.M.: «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, pág. 9. La cursiva es mía).

⁸²⁷ Nos referimos tanto a la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, presentada en mayo de 2014 por el Grupo Parlamentario catalán en el Congreso, durante la X Legislatura, como a la Proposición de Ley presentada el 27 de febrero de 2018 por el Grupo Parlamentario Popular durante la Legislatura actual, a las que ya hicimos referencia al inicio.

las especificidades que, en cuanto a tal elemento, mantenían determinadas entidades⁸²⁸.

Todo ello, además de que **la tributación separada de cada establecimiento permanente** (art. 17 TRLIRNR), que, como dijimos, tiene su correspondencia en el ámbito mercantil con la noción de sucursal, no se compadece, sin embargo, con la visión unitaria de la actividad de la fundación extranjera en España, que es a la que responde la idea de delegación.

Antes de proseguir, permítaseme reiterar nuevamente que la interpretación que aquí se propugna se aparta de la línea mayoritariamente aceptada tanto por la doctrina científica como por la propia Administración. Así, para un extenso repertorio de autores, entre los que cabe destacar a Silvia LÓPEZ RIBAS, «las delegaciones de fundaciones extranjeras son contribuyentes del IRNR»⁸²⁹. A juicio del sentir mayoritario, se trata de «establecimientos

⁸²⁸ Concretamente, la remisión al tipo de gravamen del IS se produjo con la modificación del art. 19.1 del TRLIRNR operada por el art. 2.4 de Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Dicho artículo, a diferencia de su primitiva redacción que, respecto de los no residentes con establecimiento permanente, fijaba el tipo de gravamen no por remisión al IS, sino en dicho mismo precepto, estableciéndolo con carácter general en el 35%, dispondría que: «A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará *el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades*». Sobre los problemas que con anterioridad se planteaban en la tributación de las entidades sin fin de lucro no residentes a las que no fuere aplicable el régimen de la Ley 49/2002, véase lo que más adelante se expone respecto de las Fundaciones con establecimiento permanente no inscritas. En cuanto a las delegaciones de fundaciones extranjeras acogidas a dicha Ley, si se entiende que son sujetos pasivos del IS, como aquí se mantiene, evidentemente no se producía problema, porque la propia Ley 49/2002 ya establecía el tipo del IS aplicable a todas las entidades acogidas a su régimen y porque como sujetos pasivos del IS les eran plenamente aplicables las normas de dicho Impuesto sin necesidad de remisión alguna desde el IRNR.

⁸²⁹ Es oportuno señalar a este respecto que dicha autora no dice que las «*fundaciones extranjeras*» sean contribuyentes del IRNR, lo que dice es que las «*delegaciones*» de fundaciones extranjeras inscritas son *contribuyentes* de dicho Impuesto (así, en «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», *op. cit.*, pp. 1191-1192; y, más recientemente, en «Mecenazgo europeo sin fronteras», *op. cit.*, p. 24; en «Una fiscalidad para las fundaciones y el mecenazgo en Europa», *op. cit.*, p. 238; y en «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», *op. cit.*, p. 228). Tal es también el criterio que parece desprenderse del tenor literal de algunas consultas evacuadas por la Administración tributaria. Así, en la contestación de la DGT a la consulta V1942-15 de 19/06/2015 se dirá literalmente: «Dado que el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica propia distinta de la propia de la universidad americana que, según se deduce del escrito de consulta, es residente fiscal en EE.UU., en principio, *dicho establecimiento permanente no es contribuyente del IS, sino del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*» [la cursiva es mía]. Pienso, no obstante, que se trata de una expresión sintética, con la que no quiso entrar en la cuestión de si el establecimiento permanente —categoría que identifica con la delegación— es sujeto pasivo del IRNR. En mi sentir, en lo que se refiere a dicho Impuesto cabría mantener que lo es no el EP, sino la persona o entidad no residente a que éste pertenece, aunque limiten su tributación a las rentas imputables al mismo. Sobre el tema, vid., por todos, ELVIRA BENITO, David, en *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español*, *op. cit.*, pp. 66 y ss., y RUIZ HIDALGO, Carmen, en *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 157-162. En todo caso, es importante

permanentes» que, en cuanto obtengan rentas en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13 del TRLIRNR, quedan sujetos a dicho Impuesto, pudiendo aplicar el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002, en igualdad de condiciones que las fundaciones españolas, cuando cumplan los requisitos establecidos en su art. 3; caso en que determinarán la base imponible de sus actividades en España con arreglo a dicho régimen especial y, subsidiariamente, conforme a las disposiciones generales del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, lo cierto es que ni la Ley 49/2002, ni el TRLIRNR, contienen precepto alguno que permita concluir que las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas, en tanto que «entidades sin fin de lucro», quedan sujetas al IRNR; conclusión que tropezaría, además, no sólo con el hecho de que el título II de dicha Ley se refiera únicamente al IS, sin hacer mención para nada al IRNR, sino también con el tenor literal de su art. 5, en la medida en que éste sólo contempla la posibilidad de que sean aplicadas supletoriamente las normas del Impuesto sobre Sociedades⁸³⁰.

La propia autora antes citada reconoce las dificultades que ello plantea, al señalar que «[e]s posible que fuera más correcto que el artículo 5 de la Ley 49/2002 contuviera una remisión al IRNR [en lugar de referirse sólo al IS] como norma subsidiaria aplicable a las delegaciones de fundaciones extranjeras para todo lo no dispuesto en aquella ley»⁸³¹, aunque, a su juicio, dicha ausencia «no impide concluir, mediante la aplicación de los preceptos citados del TRLIRNR y de la Ley 49/2002, que la remisión realizada a las normas del IS es plenamente aplicable a la delegación, ya que éstas son, precisamente, las que se aplican por mandato del artículo 18 del TRLIRNR para calcular su base imponible»⁸³².

Sin embargo, como ya anticipé, lo cierto es que la remisión del art. 18 TRLIRNR lo era al *régimen general* del IS y exclusivamente para lo que concierne a la determinación de la *base imponible* (recordemos que la referencia al *tipo de gravamen* no se produciría hasta 1 de enero de 2015⁸³³), mientras que la remisión de la Ley 49/2002 es más amplia, pues se efectúa a las normas del IS en su integridad y para todo aquello no previsto en dicha Ley, lo que no parece dejar espacio para la aplicación de las normas de aquel otro Impuesto. Obsérvese, por otra parte, que, de admitirse esa interpretación, se daría la paradoja de considerarlas, por un lado, contribuyentes del IRNR para

tener en cuenta ese matiz, porque en él reside, a mi juicio, una de las claves del régimen diseñado por la Ley 49/2002: no es lo mismo entender que la delegación es sujeto pasivo (como en mi criterio lo sería, aunque del IS), que considerar que quien ostenta esa condición es la fundación extranjera, la cual como entidad no residente ha de tributar en el IRNR.

⁸³⁰ «En lo no previsto en este capítulo —dice el citado art. 5 de la Ley 49/2002—, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos las normas del Impuesto sobre Sociedades».

⁸³¹ LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal ...», *op. cit.*, pág. 1192.

⁸³² *Ibidem*, pág. 1192.

⁸³³ Art. 2.4 y DF Sexta (entrada en vigor) de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (cit.).

concluir luego, por otro, que han de tributar completamente —y no sólo en relación a la base— con arreglo a lo dispuesto en el IS. Así pues, cabe argüir, en suma, que una mínima referencia al IRNR no es sólo que hubiera sido «más correcta», sino que resultaba decisiva para confirmar su sujeción a dicho Impuesto; máxime cuando cabe ofrecer otra explicación a esos significativos y reiterados silencios. Como enseguida razonaré, si se admite que las delegaciones pueden ser «sujetos pasivos» (lo que encajaría en el art. 35.4 de la Ley General Tributaria, en tanto que se trata de entidades que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica susceptible de imposición), cabría reputar que lo serían, no del IRNR, como mantienen los autores antes citados, sino del Impuesto sobre Sociedades. Obsérvese, que ello no sólo permitiría que dichas entidades disfrutaran de todos los beneficios de este régimen fiscal en las mismas condiciones que las fundaciones españolas, sino que explicaría que la Ley 49/2002 no contenga referencia alguna al IRNR.

En efecto, desde esta perspectiva cabría considerar que la tributación de las fundaciones extranjeras, *en tanto en cuanto cumplan los requisitos y se acojan al régimen especial de la Ley 49/2002*, escapa del esquema que exponíamos en un inicio, ya que, de acuerdo con dicho régimen, **es la «delegación» que han de mantener en España, y no propiamente la fundación extranjera, la que se configura como «entidad sin fin de lucro»** —como sujeto a efectos tributarios— y, por consiguiente, conforme al art. 8.1 TRLIS-04 (hoy, art. 8.1 LIS-2014), tendría la consideración fiscal de «entidad residente». Recuérdese que por mor del citado precepto «se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; b) *que tengan su domicilio social en territorio español*; c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español». Y que, por su parte, el art. 7.1 de la Ley 50/2002 dispone que «Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una delegación en territorio español *que constituirá su domicilio a los efectos de esta Ley (...)*».

A este respecto, no es ocioso recordar las diferencias con la Ley 30/1994. El art. 41 de la citada Ley, definía como entidades sin fines lucrativos a «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública», *sin distinción de residencia o nacionalidad*, y el papel que jugaba su DA 16ª era, precisamente, el de restringir para las fundaciones extranjeras el alcance de dicho artículo 41, al estipular que para ellas el régimen fiscal especial quedaba circunscrito a las actividades de sus *delegaciones* en España. Ello significaba: 1º) que eran las fundaciones extranjeras —y no sus delegaciones— las que se configuraban como «sujetos» del régimen especial; 2º) que *quedaban claramente descartadas las que no operasen mediante dichos establecimientos*; y, 3º) que *los beneficios del régimen fiscal quedaban limitados a las actividades que dichas fundaciones desarrollasen en España a través de sus delegaciones*.

El planteamiento de la Ley 49/2002 es distinto. El hecho de que, a diferencia de su predecesora, configure a las «delegaciones» como entidades susceptibles de integrar el concepto de «entidad sin fin de lucro», no sólo no es, en modo alguno, anecdótico —recordemos que el Legislador en la Exposición de Motivos ya destacó que el «concepto de entidad sin fines lucrativos» constituye uno de «tres pilares básicos» de dicho régimen fiscal—, sino que tiene una importancia capital: implica su consagración como «sujeto» independiente de su casa matriz a efectos tanto de la aplicación de dicho régimen tributario como en orden a los incentivos fiscales al mecenazgo⁸³⁴.

En efecto, dicha «personalización» determinará, por un lado, su consideración como entidad residente, su consecuente sujeción al IS y el que pueda disfrutar de los beneficios previstos en dicho régimen especial, tanto por lo que concierne a sus actividades en España como a las que pueda llevar a cabo en el extranjero⁸³⁵, ya que es la entidad (la delegación), y no el territorio, el criterio determinante de la aplicación de dicho régimen. Lo que, desde luego, no resultaba tan claro bajo la vigencia de la Ley 30/1994⁸³⁶. Por otro lado, dicha «personalización» conllevará igualmente que las aportaciones y donaciones que puedan efectuarse por personas o entidades españolas o extranjeras, y los convenios de colaboración empresarial que pueda suscribir, sólo gocen de los incentivos fiscales previstos en el título III de la Ley 49/2002, en la medida en que se efectúen para, y celebren por, la delegación en España, que es, insistimos, a la que se configura como entidad sin fin de lucro y entidad beneficiaria del mecenazgo.

No obstante, antes de dar por sentada dicha conclusión, aún debe superarse alguna objeción más.

⁸³⁴ Recuérdese que las mismas entidades sin fin de lucro a las que resulta de aplicación el título II de la Ley 49/2002 son consideradas también «entidades beneficiarias del mecenazgo» por el art. 16.a) de la Ley 49/2002.

⁸³⁵ Así lo destaca también LOPEZ RIBAS, aunque partiendo de que «el artículo 2.e) [sic] de la Ley 49/2002 no limita la aplicación del régimen fiscal privilegiado a las actividades que las delegaciones realicen en España, por lo que entendemos que *ubi lex non distinguit nec non distinguere debemus*». (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal...», *op. cit.*, pág. 1192).

⁸³⁶ Recordemos nuevamente que su DA 16ª establecía que «En el caso de fundaciones extranjeras... el régimen fiscal ... se entenderá referido, exclusivamente, a la actividad de la delegación en España». No obstante, a pesar de su letra, había de entenderse que lo que dicha disposición pretendía decir era que el régimen fiscal no afectaba a las actividades que la fundación extranjera —no su delegación española— pudiera realizar fuera de nuestro país. Así, lo entendían E. Giménez-Reyna y J. Zurdo, para quienes «[s]i una fundación extranjera cumple los requisitos antes dichos para lograr su calificación como española [sic], mediante la necesaria delegación, nos parece clara la posibilidad de que las actividades de la delegación en España puedan acogerse a la ampliación de su ámbito territorial respecto del exterior, pues esta especie de establecimiento permanente de la fundación extranjera en España debe estar asimilada en su trato a las fundaciones españolas» (vid., «Comentario a la disposición adicional decimosexta», *op. cit.*, pág. 666).

Así, cabría oponer que las delegaciones de fundaciones extranjeras no pueden quedar sujetas al Impuesto sobre Sociedades: de una parte, porque éstas —lo mismo que los establecimientos permanentes— *carecen de personalidad jurídica propia* (piénsese que quienes la ostentan son las fundaciones extranjeras que las establecen y dichas fundaciones, en cuanto entidades no residentes, no son sujetos pasivos del IS, sino del IRNR); de otra, porque si bien es cierto que el art. 35.4 LGT consagra la posibilidad de que determinadas entidades carentes de personalidad jurídica puedan gozar de la consideración de sujetos pasivos, no es menos cierto que para ello es necesario *que así lo establezca la Ley en cada caso*⁸³⁷.

En este sentido, ha de traerse a colación el art. 7.1 LIS-2014 (coincidente, en lo que ahora interesa, con el anterior art. 7.1 TRLIS-04) que contempla dos tipos distintos de sujetos pasivos, siempre que tengan su residencia en territorio español: por un lado, las personas jurídicas (excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil⁸³⁸) y, por otro, determinadas entidades que, pese a carecer de personalidad, son expresa y específicamente reputadas contribuyentes del Impuesto. Fuera de la lista del citado art. 7.1, en principio, no habría otros sujetos pasivos del IS, y en ella no se contemplan a las delegaciones de fundaciones extranjeras.

Ahora bien, se ha de señalar que, aunque el citado art. 7.1 *aspira* a recoger de *modo completo y taxativo* las entidades sujetas a dicho Impuesto, existen otras entidades carentes de personalidad que, pese a no mencionarse en el mismo, son también contribuyentes del IS: es el caso, por ejemplo, de los «grupos fiscales», cuya consideración como sujetos pasivos no se desvela hasta el art. 56.1 LIS-2014 (anterior art. 65.1 TRLIS-04)⁸³⁹. Y es también, a mi

⁸³⁷ El citado art. 35.4 de la Ley General Tributaria dispone: «Tendrán la consideración de obligados tributarios, *en las Leyes en que así se establezca*, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

⁸³⁸ Anteriormente, el art. 7.1 TRLIS-04 exceptuaba a las sociedades civiles, sin más añadidos. Como es sabido, éstas —tuvieran o no personalidad jurídica— tributaban en régimen de atribución de rentas. O, expresado en términos más rigurosos, dichas sociedades civiles no estaban sujetas al IS, imputándose a sus socios o partícipes las rentas que obtuvieran: art. 6 TRLIS-04. Distintamente, el actual art. 7.1 LIS-2014, como se ha indicado en el texto, solamente excluye a las sociedades civiles «*que no tengan objeto mercantil*», lo que plantea ciertos problemas de interpretación: vid. «Las “sociedades civiles con objeto mercantil” (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas». *Revista Quincena Fiscal* núm. 5/2015, parte Editorial, BIB 2015\626.

⁸³⁹ Se ha de observar que dichos grupos no sólo no tienen personalidad jurídica, sino que, actualmente, incluso se admite que los «establecimientos permanentes», que tampoco la tienen, puedan ser considerados «entidades dominantes» a efectos de la integración del «grupo fiscal». Cfr.: art. 67.2 a) TRLIS-04 y, hoy, art. 58.2 LIS-2014, con la única diferencia, en la nueva LIS, de limitar dicha consideración a los EPs de entidades no residentes situados en territorio español «que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal», lo que, al margen de la salvedad ahora introducida en punto a los paraísos fiscales, confirma la tendencia de nuestro Ordenamiento a equiparar establecimientos permanentes y sociedades filiales.

juicio, el caso de las «entidades sin fin de lucro» acogidas al régimen de la Ley 49/2002.

En efecto, la Disposición final segunda de la nueva LIS-2014 (coincidente con la DF 1ª del TRLIS-04) dispone que «Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la Ley 49/2002 —y no se olvide que entre dichas entidades están las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones»—, *tendrán el régimen tributario que en ella se establece*». Y lo que en ella se establece, según resulta de su título II, es la tributación de todas ellas en el Impuesto de Sociedades, como confirma el art. 5 de dicha Ley, que, al ordenar la aplicación supletoria de la LIS respecto de lo en ella dispuesto, cierra el paso a las normas del IRNR⁸⁴⁰.

Igualmente, el art. 9.2 de la LIS-2014 (y con idéntico tenor anteriormente, el art. 9.2 TRLIS-04) vendrá a disponer que «Estarán parcialmente exentas del impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002 (...), *las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título*». Ergo, si están exentas, en los términos de la Ley 49/2002, es evidente que *previamente han de estar sujetas* a dicho Impuesto.

En este sentido, tal vez facilite su comprensión anotar que no hay, por un lado, unas entidades (las del art. 2) y, por otro, unos requisitos fiscales (los del art. 3) cuyo cumplimiento permita a aquéllas disfrutar de un determinado tratamiento tributario, sino que la Ley 49/2002 acuña un concepto de «entidad sin fin de lucro» que tiene sustantividad propia aunque su construcción esté basada en determinadas características tipológicas (que se trate de fundaciones, de asociaciones de utilidad pública, de delegaciones de fundaciones extranjeras, etc.). Una vez cumplidos los requisitos exigidos y acogidas al régimen fiscal especial, aquéllas dejan de ser contempladas conforme a la calificación que desde el punto de vista civil o administrativo pudiese corresponderles: a partir de ese momento, y a efectos de la aplicación de dicho régimen, ya no se las considera como fundaciones, asociaciones, delegaciones, etc., sino como «entidades sin fin de lucro», *i.e.*, como «sujetos» a quienes, en mérito de su función social, actividades y características, se les somete a un régimen tributario especial, que, según el caso, se apartará más o menos del que, como fundaciones, asociaciones, etc., les hubiera correspondido. Lo que quiero decir, es que *más que preguntarnos si las delegaciones de fundaciones extranjeras tributan en el IS o en el IRNR, el planteamiento debe ser si las «entidades sin fin de lucro» de la Ley 49/2002, tengan o no personalidad jurídica* —que es claro que no en todos los casos la

⁸⁴⁰ Recordemos nuevamente que el citado artículo 5 de la Ley 49/2002 dispone: «Normativa aplicable. En lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos —y entre ellas, por tanto, a las «delegaciones de fundaciones extranjeras»— las normas del Impuesto sobre Sociedades».

tienen— *son sujetos pasivos del IS*. Y la respuesta, a mi juicio, tanto conforme a dicha Ley ⁸⁴¹ como a la del IS⁸⁴², resulta positiva.

Ello significa, en suma, dado el carácter opcional del régimen de la Ley 49/2002, que las fundaciones extranjeras que reúnan los requisitos exigidos por dicha Ley van a poder decidir si quedan sujetas al IS o al IRNR, en función de su acogimiento a dicho régimen. Si se acogen, su delegación quedará plenamente equiparada a una entidad sin fin de lucro «española» (a efectos de dicha Ley sería una entidad sin fin de lucro *residente* en España) y, por tanto, es lógico que tributen en el IS. Y si no se acogen —o no pueden acogerse— a dicho régimen, ya no estaremos hablando, en referencia a la delegación, de una «entidad sin fin de lucro», de un sujeto a efectos fiscales, y, por consiguiente, la fundación extranjera —ya no la delegación— recibirá el tratamiento fiscal que en cada caso corresponda. Y aquí habría que diferenciar los distintos supuestos a que nos referiremos en los siguientes epígrafes.

4.2.1 Fundaciones extranjeras sin delegación, ni establecimiento permanente en España.

Si la fundación extranjera, aun encontrándose válidamente constituida conforme a su Ordenamiento nacional y persiguiendo fines calificables de interés general conforme a nuestro Derecho, carece, sin embargo, de establecimiento alguno en territorio español, dicha entidad no es que no pueda disfrutar del régimen especial de la Ley 49/2002, es que, a efectos de nuestro Ordenamiento, ni siquiera podrá ser calificada como fundación (art. 7.3 de la Ley 50/2002), ya que para que gocen de esa consideración, éste exige que mantengan una delegación en España (al margen de inscribirse en el Registro de Fundaciones). Por consiguiente, con independencia de la calificación que pueda corresponderle de acuerdo con su Ordenamiento de origen, al no ser una fundación para nuestro Derecho deberá tributar en el IRNR como cualesquiera otra persona física o jurídica no residente *sin establecimiento permanente*⁸⁴³.

Se ha de señalar, además, en este sentido, que dichas fundaciones extranjeras no podrán aplicar el régimen de las entidades parcialmente exentas

⁸⁴¹ Art. 5 Ley 49/2002.

⁸⁴² LIS-2014: DF. 2ª y art. 9.2 (antes, TRLIS-04: DF.1ª y art. 9.2).

⁸⁴³ Coincide con esta apreciación LÓPEZ RIBAS, considerando, asimismo que «el carácter de entidad sin fines lucrativos en su país de residencia no altera la tributación de las rentas que obtenga en territorio español» (LÓPEZ RIBAS, S.: «Aspectos internacionales del régimen fiscal...», *op. cit.*, pág. 1202 y, más recientemente, «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», *op. cit.*, pág. 289).

del IS, a efectos del cálculo de la base imponible, ya que para ello es necesario que mantengan un «establecimiento permanente»⁸⁴⁴.

4.2.2 Fundaciones con establecimiento permanente, no inscritas.

Un segundo supuesto sería que la fundación extranjera (entendiéndola siempre válidamente constituida y persiguiendo fines de interés general) posea en España un establecimiento desde el que ejerza total o parcialmente sus actividades, pero que carezca de las notas que permitan considerarlo como delegación o, aun siendo éste calificable como tal, ocurra que aquélla no se encuentre debidamente inscrita en el correspondiente Registro de Fundaciones. En ambos casos, la fundación extranjera tributaría también en el IRNR, como cualquier otra entidad no residente, sin que, en ninguno de los dos, pueda acogerse tampoco al régimen fiscal de la Ley 49/2002, dado que, al igual que en el supuesto anterior, el incumplimiento de los requisitos establecidos por el art. 7.3 de la Ley 50/2002 impedirá que se la pueda considerar como fundación a efectos de nuestro Derecho y, en particular, como entidad sin fin de lucro a efectos de la aplicación de dicho régimen fiscal, al no encontrarse en el caso del art. 2.d) de la Ley 49/2002.

Ahora bien, debe indicarse que, a diferencia del supuesto anterior, dado su carácter no lucrativo y que sus fines son de interés general, podrían disfrutar, no obstante, de otros regímenes y beneficios que nuestro Ordenamiento pudiera prever para entidades carentes de finalidad lucrativa, *siempre que el presupuesto de hecho del beneficio o del régimen fiscal de que se trate no requieran la concreta forma jurídica de fundación*⁸⁴⁵. Así se ha admitido por la Administración Tributaria, en relación al régimen de las entidades parcialmente exentas del IS, en las contestaciones a las consultas núm. 0065-97, de 21 de enero de 1997; núm. 0111-05, de 17 de marzo de 2005 y núm. V2526-05, de 19 de diciembre de 2005.

⁸⁴⁴ De la misma opinión también, LÓPEZ RIBAS, S.: «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», *op. cit.*, pág. 289; y FERNÁNDEZ AMOR, para quien «el legislador tributario, si bien de forma algo enrevesada, ha dispuesto que sean equiparables los no residentes con establecimiento permanente a los residentes cuando se trata de aplicar la exención parcial por entidades no lucrativas. *Para los no residentes sin establecimiento permanente no parece que sea posible aplicar el régimen de ventajas fiscales* lo que puede interpretarse como contrario al principio comunitario de libre circulación de capitales, además de no ser acorde con un principio de no discriminación por razón de residencia». FERNÁNDEZ AMOR, *op. cit.*, pp. 40-41.

⁸⁴⁵ Así, por ejemplo, podrían gozar de las exenciones previstas en el art. 20 de la LIVA, en cuanto pudieran considerarse como «entidades de carácter social», puesto que dicho precepto no condiciona su disfrute a que tengan una determinada forma jurídica. En cambio, a mi juicio, no podrían disfrutar, por ejemplo, de la exención del art. 82.1.f) TRLHL, en cuanto que éste se refiere a las «fundaciones» y, a pesar de que ésta sea la calificación que ostenten de acuerdo con su Ordenamiento de origen, no tendrían tal consideración a efectos de nuestro Derecho, conforme se sigue del art. 7.3 de la Ley 50/2002. Todo ello, claro está, sin perjuicio de los CDIs que pudieran resultar aplicables, y del Derecho comunitario.

Se ha de anotar, no obstante, que dicha doctrina administrativa resultaba un tanto contradictoria. Para empezar debe comentarse que la aplicabilidad de dicho régimen a las fundaciones extranjeras requería, en primer lugar, que se entendiese que continuaba en vigor la letra a) del apartado 2 de la disposición derogatoria única de la Ley 41/1998, del IRNR. Y ello, a pesar de que la disposición derogatoria del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del IRNR, literalmente, derogaba la citada Ley sin excepcionar las normas que permitían la aplicación de los regímenes especiales del IS a las entidades no residentes. Obviamente, un Real Decreto Legislativo no puede añadir ni derogar ningún mandato presente en la legislación que refunde (máxime, cuando la autorización conferida no comprendía siquiera la facultad de regularizar, aclarar y armonizar las disposiciones legales objeto de refundición), por lo que había de entenderse que la disposición derogatoria única de la Ley 41/1998 continuaba vigente en lo que concierne a la aplicación a las entidades no residentes de los regímenes especiales del IS entonces regulados en el título VII del TRLIS-04⁸⁴⁶.

Hasta aquí, pues, a pesar de la defectuosa técnica legislativa, el criterio administrativo no planteaba mayores problemas. Las dificultades comenzaban a la hora de precisar su alcance, pues las peculiaridades del capítulo XV del Título VII del TRLIS-04 respecto de las entidades parcialmente exentas se agotaban en las *rentas que se eximen* (art. 121 TRLIS-04) y en la *base imponible* (art. 122 TRLIS-04). Surgía así la cuestión de qué ocurría respecto del *tipo de gravamen*, que, en aquel entonces, conforme lo dispuesto en la anterior redacción del art. 19 TRLIRN, era del 35 por ciento para las entidades no residentes con establecimiento permanente, siendo que, en el IS, respecto de las entidades parcialmente exentas, se establecía un tipo del 25 por ciento [art. 28.2.e) TRLIS-04].

Pues bien, en la contestación a la consulta núm. 0111-05, se partía decididamente de la idea de que aquellas entidades sin fin de lucro *no residentes* que no pudieran —o no quisieran— acogerse al régimen de la Ley 49/2002, debían recibir *el mismo tratamiento que las entidades sin fin de lucro residentes a las que tampoco fuera aplicable dicho régimen* (a saber, las sujetas al régimen de las entidades parcialmente exentas), por lo que resolvería, en consecuencia, que también les resultaba aplicable el art. 28.2.e) TRLIS-04. En otras palabras, que tributaban al tipo del 25%. En cambio, en la contestación a la consulta vinculante núm. V2526-05 se consideraría que *la remisión no alcanzaba al tipo de gravamen* (i.e., que se contraía exclusivamente a las rentas exentas y a la determinación de la base imponible), por lo que concluiría que habían de tributar al tipo del 35%, sin perjuicio de lo que resultase, en su caso, de la aplicación de los CDIs.

⁸⁴⁶ Coincidió con este planteamiento, FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos...», op. cit., pp. 36-37. Y así lo entendían, también, las referidas consultas de 11 de marzo y 19 de diciembre de 2005, aunque sin razonar su por qué.

La contradicción era evidente, pero, en la actualidad, el tema se encuentra superado por dos vías: por un lado, porque el art. 19 TRLIRN recibiría una nueva redacción en la que se remite al «*tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades*» (y parece lógico considerar que «el que corresponda» fuese precisamente el establecido para las entidades parcialmente exentas); y, sobre todo, por otro, porque, al haberse suprimido en la nueva LIS-2014 el tipo de gravamen específico que anteriormente se prevenía para dichas entidades, les resultará aplicable el tipo impositivo general, que ahora es también del 25 por ciento, al haberse reducido su porcentaje sin rebajarse correlativamente el de las entidades parcialmente exentas.

4.2.3 Delegaciones de fundaciones extranjeras no acogidas al régimen de la Ley 49/2002.

Finalmente, si la fundación extranjera mantiene en España una delegación, encontrándose debidamente inscrita en el correspondiente Registro de Fundaciones (es decir, reúne los requisitos establecidos en la Ley 50/2002 para ser considerada como fundación), pero decide, sin embargo, no acogerse al régimen especial de la Ley 49/2002, deberá tributar en el IRNR como entidad no residente. Obsérvese que, aun cuando nuestro Derecho la admita como persona jurídica fundacional, ello carecerá de relevancia en orden a su sujeción al IS o al IRNR —lo que no significa que no la tenga en otros aspectos—, toda vez que su sujeción a dicho último Impuesto se produce porque ha rehusado la posibilidad de que *su delegación* sea considerada «entidad sin fin de lucro», como sujeto fiscal «residente». Por consiguiente, careciendo de tal condición, su naturaleza fundacional podrá determinar el disfrute de ciertos beneficios fiscales, pero su tributación —la de la fundación— habrá de producirse con arreglo a las normas del IRNR, sin perjuicio de que, como en el caso anterior, pueda disfrutar del régimen especial de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, así como también de aquellos otros beneficios específicamente previstos a favor de las fundaciones [v.gr., los de los arts. 82.1 e) y f) en el caso del IAE] o de las entidades no lucrativas en general (exceptuados, obviamente, los de la Ley 49/2002 al no haber optado por su régimen).

5. CONCLUSIONES

La Ley 49/2002 no dice que, cumpliendo los requisitos de su art. 3º, sean «entidades sin fin de lucro» las «*fundaciones extranjeras*», ni que lo sean las «*fundaciones no residentes*» en territorio español, ni en modo alguno dispone que tengan esa consideración los «*establecimientos permanentes*» de las fundaciones no residentes. No, no lo dice. Como tampoco afirma que las «delegaciones de fundaciones extranjeras» —que es de las que habla— sean sujetos pasivos del IRNR. Y, en fin, tampoco resulta aceptable, por irrisorio, que el régimen fiscal de dichas entidades no alcance a la imposición de las rentas eventualmente obtenidas en nuestro país, si se las considera sujetas al

IRNR, a causa de que dicho impuesto no es mencionado en la Ley 49/2002, supuestamente por error.

A este respecto, la solución de considerar que las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas» son sujetos pasivos del IRNR, dado que carecen de personalidad jurídica propia y las fundaciones a que pertenecen son entidades no residentes, pero que, sin embargo, ello no impide que puedan aplicar el régimen de la Ley 49/2002 —a pesar de que ésta sólo se refiera al IS—, dada la remisión que a dicho impuesto efectúa el art. 18 TRLIRNR, no resulta convincente, aunque —tal vez llevadas por la inercia— haya tenido el beneplácito de la doctrina y de la propia Administración.

Las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas» —que son las que exactamente menciona la Ley 49/2002— no son sujetos pasivos del IRNR, como se afirma: la citada Ley no lo contempla y el aludido artículo 18 del que, luego de considerarlas sujetas al IRNR, quiere deducirse el reenvío al régimen especial de la Ley 49/2002 en punto al IS, en puridad, a lo que remite es al régimen general y, además, exclusivamente en cuanto a la base.

Por otro lado, la aplicación de la normativa del IRNR a las delegaciones, teniéndolas por establecimientos permanentes, produce ciertas distorsiones, pues ni todos los EPs son delegaciones ni todas las delegaciones pueden considerarse EPs. Como tampoco cabe identificar delegación, sucursal y EP. Con ello se olvida que el concepto de EP se encuentra ligado al ejercicio de actividades económicas, lo cual resulta lógico en la normalidad de los casos en que hablamos de entidades de mercado, pero no siempre procede cuando se trata de entidades sin fin de lucro. Otro tanto ocurre con el principio de «empresa separada», que es la regla general en el IRNR, pero que no se compadece con la contemplación unitaria de la fundación extranjera en o desde España a través su delegación, que es lo que se impone desde su régimen sustantivo. En este sentido, la mención en el art. 2.d) de la Ley 49/2002 de las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas», incluyéndolas como sujetos del régimen fiscal entronizado por dicha Ley no es sino reflejo del tratamiento que la Ley 50/2002 ya les dispensa: a saber, la *cuasi-personalización* de dichas delegaciones y su plena equiparación a las fundaciones españolas.

Ello encuentra cierto antecedente en el Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972 y, sobre todo, en tiempo más cercano, en la Ley 30/1994. Pero la técnica utilizada en la Ley 49/2002 es bien distinta. El art. 41 de la Ley 30/1994, definía como entidades sin fines lucrativos a «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública», *sin distinción de residencia o nacionalidad*, y el papel que jugaba su DA 16ª era, precisamente, el de restringir para las fundaciones extranjeras el alcance de dicho artículo 41, al estipular que para ellas el régimen fiscal especial quedaba circunscrito a las actividades de sus *delegaciones* en España. Ello significaba: 1º) que eran las fundaciones extranjeras —y no sus delegaciones— las que se configuraban como «sujetos» del régimen especial; 2º) que *quedaban claramente descartadas las que no*

operasen mediante dichos establecimientos; y, 3º) que los beneficios del régimen fiscal quedaban limitados a las actividades que dichas fundaciones desarrollasen en España a través de sus delegaciones.

El planteamiento de la Ley 49/2002 es otro. El hecho de que, a diferencia de su predecesora, configure a las «delegaciones» como entidades susceptibles de integrar «el concepto de entidad sin fin de lucro» —uno de «tres pilares básicos» de dicho régimen fiscal—, no sólo no es, en modo alguno, anecdótico, sino que tiene una importancia capital: implica su consagración como «sujeto» independiente de su casa matriz a efectos tanto de la aplicación de dicho régimen tributario —su sujeción se produce al IS— como en orden a los incentivos fiscales al mecenazgo. A ello no empece su carencia de personalidad jurídica, pues vendría amparado por el art. 35.4 LGT en conexión con lo establecido en la Disposición final segunda de la LIS-2014, que preceptúa que «Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la Ley 49/2002 —y entre ellas, por tanto, las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones»—, *tendrán el régimen tributario que en ella se establece*». Y, como vimos, lo que en ella se establece, según resulta de su título II, es la tributación de todas ellas en el Impuesto de Sociedades, como confirma el art. 5 de dicha Ley. Todo ello, al margen de que, además, el art. 9.2 de la LIS-2014 dispone su exención parcial en el Impuesto de Sociedades, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002 y como resulta obvio, para que estén exentas *previamente han de estar sujetas* a dicho Impuesto.

Por otro lado, es la «delegación» que han de mantener en España, y no propiamente la fundación extranjera, la que se configura como «entidad sin fin de lucro» —como sujeto a efectos tributarios— y, por consiguiente, conforme al art. 8.1 LIS-2014, tendría la consideración fiscal de «entidad residente», toda vez que el art. 7 de la Ley 50/2002 dispone que el mantenimiento de la delegación en territorio español constituirá su domicilio a los efectos de la misma.

No obstante a lo anterior, las consecuencias prácticas son, ciertamente, muy escasas, en tanto en cuanto la aplicación directa de la Ley 49/2002, por un lado, y, por otro, la reproducción en el TRLIRNR de iguales disposiciones que la Ley del Impuesto de Sociedades, así como las constantes remisiones que aquél efectúa a la normativa de éste (máxime, si se le añaden interpretaciones creativas para que encaje cuando no encaja su letra), evitan que existan diferencias apreciables entre una y otra. Adviértase que hasta los impresos de declaración —el modelo 200— son los mismos en el caso del IS y del IRNR de los establecimientos permanentes.

Ahora bien, aunque en la mayoría de los casos pudiera ocurrir que no tenga consecuencias, es lo cierto que la consideración de las delegaciones como establecimientos permanentes sujetos al IRNR, además de que no es lo que dice la Ley 49/2002, puede resultar perturbadora tanto en los casos en que la fundación no ejerce actividades económicas como en los supuestos de

pluralidad de lugares en que la delegación de la fundación extranjera ejerza sus actividades.

V. LAS FEDERACIONES DEPORTIVAS ESPAÑOLAS, LAS FEDERACIONES DEPORTIVAS TERRITORIALES DE ÁMBITO AUTONÓMICO INTEGRADAS EN AQUÉLLAS, EL COMITÉ OLÍMPICO ESPAÑOL Y EL COMITÉ PARALÍMPICO ESPAÑOL

El art. 30 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte⁸⁴⁷, define las Federaciones Deportivas Españolas como «Entidades privadas, con personalidad jurídica propia, cuyo ámbito de actuación se extiende al conjunto del territorio del Estado, en el desarrollo de las competencias que le son propias, integradas por Federaciones deportivas de ámbito autonómico, Clubes deportivos, técnicos, jueces y árbitros, Ligas Profesionales, si las hubiese, y otros colectivos interesados que promueven, practican o contribuyen al desarrollo del deporte».

La naturaleza jurídica de estas entidades es peculiar, en el sentido de que no son asociaciones constituidas al amparo del art. 22 CE: son creadas o reconocidas por normas estatales (art. 8); su pertenencia a las mismas es obligada para la participación en actividades o competiciones deportivas oficiales (art. 32); y ejercen, por delegación, funciones públicas de carácter administrativo, actuando como agentes colaboradores de la Administración pública (art. 30.2), estando sujetas, por consiguiente, al control de ésta (art. 43)⁸⁴⁸. No obstante, conservan su condición de entidades privadas⁸⁴⁹. Debido a dichas peculiaridades, la doctrina administrativista se dividió entre quienes consideraban que se trataba de *corporaciones profesionales* y quienes estimaron que nos encontrábamos ante *asociaciones privadas de configuración legal*⁸⁵⁰.

⁸⁴⁷ BOE núm. 249, de 17 de octubre de 1990.

⁸⁴⁸ El citado art. 43 L10/90 señala que «*Con el fin de garantizar el cumplimiento de las funciones encomendadas a las Federaciones deportivas españolas [...], el Consejo Superior de Deportes podrá llevar a cabo las siguientes actuaciones [...]: a) Inspeccionar los libros y documentos oficiales y reglamentarios; b) Convocar a los órganos colegiados de gobierno y control [...]; c) Suspender motivadamente y de forma cautelar y provisional, al Presidente o a los demás miembros de los órganos directivos [...]*»

⁸⁴⁹ El art. 31.1 L10/90 dispone que «regularán su estructura interna y funcionamiento a través de sus Estatutos, de acuerdo con principios democráticos y representativos», si bien, por un lado, el art. 8 a) atribuye competencia al Consejo Superior de Deportes para «autorizar y revocar de forma motivada la constitución y aprobar los estatutos y reglamentos de las Federaciones deportivas españolas», y, por otro, el propio art. 31, luego de establecer cuáles han de ser los órganos necesarios —Asamblea General y Presidente— establece en su apdo.6 que «Los Estatutos, la composición, funciones y duración del mandato de los órganos de gobierno y representación, así como la organización complementaria [...] se acomodarán a los criterios establecidos en las disposiciones de desarrollo de la presente Ley», debiendo ser publicados dichos Estatutos y modificaciones en el BOE (art. 31.7).

⁸⁵⁰ Vid, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., pp. 80-81 y la bibliografía citada por el autor.

Finalmente, la STC 67/1985, de 24 de mayo, pondría término a la disputa. El TC estimaría que la Ley 10/1990 no configura a las Federaciones españolas como Corporaciones de carácter público integradas en la Administración ni tampoco como asociaciones obligatorias, ya que las regula aparte de la organización administrativa, sin que, a su juicio, se obligue a los clubes a pertenecer a ellas. En su criterio, «las Federaciones se configuran como instituciones privadas que reúnen a deportistas y asociaciones dedicadas a la práctica de una misma modalidad deportiva (arts. 19 y 14) si bien se *estimula la adscripción* a la respectiva Federación en cuanto constituye un requisito para que los clubes deportivos puedan participar en competiciones oficiales y en cuanto canalizan la asignación de subvenciones», a lo que añade que «la Ley no impide en absoluto la constitución de otras asociaciones formadas por deportistas y asociaciones dedicadas a la misma modalidad deportiva, con fines privados». En definitiva, a juicio del TC, las Federaciones aparecen configuradas como **asociaciones de carácter privado, a las que se atribuyen funciones públicas de carácter administrativo en un determinado sector de la vida social**⁸⁵¹. No se trata, pues, de asociaciones constituidas al amparo del art. 22 de la Constitución —precepto que no comprende el derecho a constituir asociaciones con tal objeto— y, por consiguiente, ni es inconstitucional que el legislador pueda limitar el número de asociaciones a las que atribuye el ejercicio de tales funciones, «pues corresponde al Estado organizar tal ejercicio de la forma más conveniente para la consecución del interés general»⁸⁵², ni tampoco que establezca determinados requisitos para su constitución⁸⁵³.

Por su parte, el artículo 44.1 de la citada Ley 10/1990, declara que «Las Federaciones deportivas españolas y las territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas *son Entidades de utilidad pública*», lo que sin necesidad de expresa mención en la Ley 49/2002, ya permitiría que pudieran acogerse al régimen fiscal de las entidades no lucrativas, al amparo de su artículo 2 b)⁸⁵⁴. En este punto, destaca, no obstante, PEDREIRA⁸⁵⁵, que la Ley no sólo vuelve a ser reiterativa, sino que dificulta el disfrute del régimen fiscal de la Ley 49/2002 a aquellas federaciones deportivas autonómicas que no se encuentren integradas en una federación de ámbito nacional, por tratarse de deportes que carecen de arraigo en el conjunto del territorio del Estado y no existir, por tanto, una federación nacional. No obstante, desde mi punto de vista, la sede natural para la solución del problema es la propia Ley del Deporte, pues la Ley 49/2002 sólo puede ofrecer una solución parcial, en el aspecto tributario, sin poder

⁸⁵¹ Vid., en especial, sus FFJ 3 y 4.B).

⁸⁵² STC 67/1985, FJ. 4.C).

⁸⁵³ *Ibidem*, FJ. 4.C).

⁸⁵⁴ Tal vez, el hecho de que la Ley del Deporte hable de «entidades» y no de «asociaciones», y las peculiaridades que anteriormente vimos en orden a su conceptualización por una parte de la doctrina, pudo decidir al Legislador a incluirlas expresamente.

⁸⁵⁵ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen...*, *op. cit.*, pág. 80-81.

alcanzar a los restantes beneficios derivados de la declaración de utilidad pública. En cualquier caso, su acogimiento al régimen fiscal especial de las entidades sin fin de lucro puede producirse, como cualquier otra asociación, a través de su declaración de utilidad pública conforme a los arts. 32 a 36 de la Ley Orgánica 1/2002, tal como expresamente previene su disposición adicional primera.

En cuanto al Comité Olímpico Español, el art. 48.1 de la citada Ley 10/1990 señala que «es una asociación sin fines de lucro, dotada de personalidad jurídica cuyo objeto consiste en el desarrollo del movimiento olímpico y la difusión de los ideales olímpicos. En atención a este objeto el Comité Olímpico Español es declarado de utilidad pública». La misma calificación se atribuye en el art. 48.6 al Comité Paralímpico Español. En ambos casos vale lo dicho anteriormente en cuanto al carácter reiterativo de su específica mención en la Ley 49/2002.

VI. LAS FEDERACIONES Y ASOCIACIONES DE ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

A diferencia de las federaciones deportivas, que, no obstante a ser también entes asociativos de segundo grado, revisten caracteres singulares no sólo, como se ha visto, por la especialidad de su objeto y composición, sino por su propia naturaleza de asociaciones de configuración legal, las organizaciones de que ahora vamos a ocuparnos son fruto del acuerdo libre y voluntario de entidades sin fin de lucro que, sin perjuicio del mantenimiento de su individualidad jurídica y como fórmula para articular y potenciar su labor, deciden dar vida a un nuevo sujeto, asimismo sin fin de lucro, usualmente con el propósito de que, entre otras variadas funciones, actúe como su interlocutor y representante ante las instituciones públicas y otros agentes sociales, coordine sus estrategias, facilite el intercambio de conocimientos y experiencias, proporcione formación, realice estudios, les preste asesoramiento técnico y apoyo logístico, capte recursos, provea apoyo financiero, impulse el voluntariado, realice campañas de información y sensibilización que favorezcan determinados comportamientos en pro del interés colectivo a cuya satisfacción se dirigen y, en fin, lleve a cabo cuantas acciones contribuyan a una mayor visibilidad de sus asociadas y a poner en valor la trascendencia social de su misión y los fundamentos y principios comunes que las animan. Nos estamos refiriendo, como no es difícil colegir, a las federaciones, confederaciones, coordinadoras, redes, plataformas, uniones y otras asociaciones de entidades sin fin de lucro, que el art. 2.f) de la Ley 49/2002 incluirá también, bajo ciertas condiciones, entre las destinatarias del régimen fiscal que instituye.

Pero antes de comenzar nuestra exposición es necesario efectuar algunas precisiones terminológicas.

1. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS PREVIAS

En primer lugar, debe anotarse que, frente a la amplia panoplia de denominaciones con que en la práctica se presentan en el tráfico jurídico y la no menor variedad de vínculos que pueden haber establecido entre sí las entidades no lucrativas, el citado art. 2.f) sólo se refiere a «*las federaciones y asociaciones de entidades sin fin de lucro*», de modo similar a como ya hiciera su antecesora, la Ley 30/1994, en su Disposición adicional decimoquinta⁸⁵⁶. Sin embargo, en ausencia de ciertas precisiones sobre las que, al menos inicialmente, la legislación civil tampoco informaba con claridad, la aparente

⁸⁵⁶ Recordaré que la citada Disposición adicional estipulaba:

«Disposición adicional decimoquinta. *Federaciones y asociaciones de entidades*. Las federaciones y asociaciones de entidades contempladas en esta Ley podrán disfrutar del régimen fiscal previsto en el Título II, siempre y cuando los requisitos previstos en el mismo se cumplan tanto por las federaciones y asociaciones respectivas como por las entidades integradas en las mismas».

simplicidad del artículo resultaría, a la postre, perturbadora. Adviértase que el precepto no nos desvela el significado de dichos términos. Así, no nos dice qué haya de entenderse por «federaciones» (v.gr., si por tales ha de considerarse exclusivamente la asociación de personas jurídicas de *naturaleza asociativa* o si abarca también las de *naturaleza institucional*) ni nos aclara tampoco cuál es el alcance que haya de darse a la expresión que seguidamente la acompaña: «asociaciones de entidades sin fines lucrativos»; a saber, si ésta se refiere complementariamente a la unión de personas jurídicas sin fin de lucro distintas de las asociaciones, si ampara también los supuestos de composición mixta (*i.e.*, de entidades no lucrativas de distinta naturaleza), si, contrariamente, todas ellas han de pertenecer a una misma clase... Piénsese que si reputáramos, sin más, que, en el contexto de la Ley 49/2002, una «federación» es una «asociación de entidades sin fin de lucro» —y no, por ejemplo, de modo más limitado, una agrupación de asociaciones de utilidad pública—, entonces uno de los dos términos del artículo 2.f) resultaría inútil por redundante, lo que, antes de llegar a tan desalentadora conclusión, fuerza a apurar el razonamiento y a indagar sobre las diferencias que el Legislador fiscal pudo dar por sobreentendidas. A lo que, inevitablemente, habría que añadir un nuevo elemento de incertidumbre: si para soslayar por completo el solapamiento de ambas expresiones se interpreta distintamente que las «federaciones» a que se refiere el precepto no son las integradas por «entidades sin fin de lucro» (ni por fundaciones ni por asociaciones de utilidad pública), puesto que éstas ya estarían comprendidas en la órbita de dicho segundo concepto —*i.e.*, en el de las «asociaciones de las entidades sin fines lucrativos»—, ello nos sitúa ante una *vexata quaestio*: a saber, ante el controvertido problema de si bajo aquel primer término se quiso dar cabida a las federaciones de asociaciones *independientemente de que estén o no declaradas de utilidad pública* (siempre, claro es, en el entendimiento de que, en todo caso, dichas federaciones habrían de reunir los requisitos establecidos en el art. 3º), lo que, a mi juicio, por análogas razones a las que ya más atrás se expusieron en relación a las ONGDs, resulta menos plausible. No obstante, sobre esta cuestión —que, en puridad, trasciende de lo meramente terminológico y reviste una clara relevancia no sólo teórica— habremos de volver posteriormente, porque, como antes señalaba, se ha prestado a debate y será necesario contemplar previamente diversos aspectos y contrastar distintos criterios para alcanzar una conclusión definitiva.

Pero tampoco cabe descartar que el problema se deba a la pereza intelectual del legislador, para quien puede resultar más cómodo reproducir de modo acrítico expresiones de otros lugares. Así, la Ley 49/2002 habría traído la expresión de la Ley 30/1994 (Disposición adicional decimoquinta) y, a su vez, la Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social (LTSAS), la habría traído de la Ley 49/2002. En efecto, dicha última Ley, de modo similar a la que aquí nos ocupa y repitiendo, por tanto, análoga imprecisión —aunque de menor trascendencia, porque aquí no interviene la declaración de utilidad pública—, se referirá también a «las federaciones o asociaciones que las integren», a saber, las «entidades del Tercer Sector de Acción Social» (art. 2.2); denominación bajo la que se intuye la inspiración del concepto de «entidad sin fin de lucro» de la Ley 49/2002), entre las que, cómo no, a tenor

de su inciso primero, se encuentran, en todo caso, las asociaciones y las fundaciones.

Pero tampoco cabe descartar que el problema se deba a la pereza intelectual del legislador, para quien pudo resultar más cómodo reproducir de modo acrítico expresiones de otros lugares. Así, la Ley 49/2002 habría traído la expresión de la Ley 30/1994 (Disposición adicional decimoquinta) y, a su vez, la Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social (LTSAS), la habría traído de la Ley 49/2002. Adviértase que dicha última Ley, de modo similar a la que aquí nos ocupa y repitiendo, por tanto, análoga imprecisión — aunque con menor trascendencia, porque en ella no se interpone la declaración de utilidad pública—, se referirá también a «las federaciones o asociaciones que las integren» (art. 2.2), en alusión a las «entidades del Tercer Sector de Acción Social» (concepto bajo la que late la inspiración del de «entidad sin fin de lucro» de la Ley 49/2002), entre las que, cómo no, a tenor de su inciso primero, se encuentran, inexcusablemente, las asociaciones y las fundaciones.

En todo caso, continuando con las cuestiones terminológicas que plantea la redacción de este artículo 2.f), convendrá mencionar seguidamente que éste se aparta asimismo de la nomenclatura de la LODA, que se refiere, en cambio, a las «*federaciones, confederaciones y uniones*»⁸⁵⁷, con las

⁸⁵⁷ Así, en sus arts. 3, 5, 25.1, 28, 31 y 32.2. La misma terminología es empleada también en otras leyes sectoriales que rigen determinadas asociaciones especiales: v.gr., en el art. 23.2 del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias (RDLeg. 1/2007, de 16 de noviembre); en el art. 1.3 de la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos; en el art. 2.2.b) de la Ley Orgánica 11/1985, de 2 de agosto, de Libertad Sindical... No obstante, al margen de anotar que no parece técnicamente muy acertado que, a la hora de identificar a un tipo de asociaciones como eventuales beneficiarias del régimen fiscal que instituye, se ignore la terminología de una Ley como la LODA, prácticamente recién dictada en el momento de aprobarse la Ley 49/2002 (nueve meses son los que distancian una de otra, aunque no puede imputarse a ello su falta de sincronía en este punto, porque cuando se inicia la tramitación parlamentaria de la Ley 49/2002 —el 19 de agosto de 2002: BOCG, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, serie A, núm. 106-1, de 20 de agosto— ya se había aprobado y publicado la LODA: BOE núm. 73, de 26 de marzo de 2002), es importante recordar, a los efectos que ahora interesan, que, además de en la transcrita Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1994, la mención de las «federaciones y asociaciones de entidades» se contenía igualmente en el ya derogado Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública (BOE núm. 209, de 29 de agosto). A ese respecto, convendrá apostillar que dicho RD 1786/1996 desarrollaba la Ley de Asociaciones de 1964 tras su modificación por la Ley 30/1994, sustituyendo parcialmente al Decreto 1440/1965, de 20 de mayo (BOE núm. 135, de 7 junio de 1965), por el que se dictaban normas complementarias de la referida Ley de 1964, en las que, precisamente, se contemplaba la posibilidad de que el Consejo de Ministros, de oficio o a instancia de parte, acordara la constitución de «*federaciones de asociaciones de utilidad pública*» que persiguieran análogas finalidades sociales (art. 4), permitiendo asimismo que se reconociera, por los cauces establecidos para la constitución de asociaciones, a las federaciones de asociaciones que no ostentaran dicha declaración (art. 5); no siendo inoportuno señalar que el hecho de que la Disposición adicional decimotercera de la Ley 30/1994 diese nueva redacción al art. 4 de la repetida Ley de Asociaciones de 1964, estableciendo los requisitos, procedimiento y derechos y obligaciones derivados de la declaración de utilidad pública de las asociaciones, que, según destacaba el citado RD 1786/1996, «podía alcanzar también a las federaciones y asociaciones de entidades»,

consiguientes dudas acerca de su correspondencia con la Ley 49/2002, a cuyo esclarecimiento no contribuiría, desde luego, que ni LODA ni inicialmente sus reglamentos de desarrollo precisaran tampoco, hasta la aprobación del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, y, sobre todo, del vigente Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones de 2015⁸⁵⁸, cómo debían entenderse dichas categorías, cuáles eran sus diferencias, si sus miembros debían tener naturaleza asociativa, si habían de ser o no de la misma clase...* En este sentido, si bien es cierto que la referida Ley Orgánica ya permitía despejar algunos enigmas por vía de la remisión que sus arts. 3.f) y 5.3 efectúan a lo que en la misma se dispone con carácter general para la constitución de asociaciones (así, que podrán disfrutar de personalidad jurídica y capacidad de obrar desde el momento del otorgamiento del acta fundacional, o cuál había de ser el contenido mínimo de ésta o el de sus estatutos), no lo es menos que aun subsistían otras incógnitas, como la de si sus componentes habían de ser entidades sujetas a un régimen jurídico homogéneo⁸⁵⁹.

Tampoco la normativa autonómica era mucho más prolija sobre este particular. Entre ella, sin ánimo de ser exhaustivo, cabría destacar la Ley

constituiría uno de los motivos que justificaban su dictado. Pues bien, la referencia de dicho Real Decreto a las «federaciones y asociaciones de entidades», además de en el párrafo primero de su Exposición de Motivos, se recogía también en varios de sus preceptos, de los que se desprendía la posibilidad de que pudieran ser declaradas de utilidad pública tanto las «federaciones de asociaciones» como las «asociaciones de personas jurídicas», o de «personas físicas y jurídicas», previniendo, asimismo, la posibilidad de que tanto unas como otras pudieran obtener para sí mismas y para todas o algunas de las entidades no lucrativas que las integrasen una declaración de utilidad pública múltiple [art. 2.3.a) y art. 4 del citado RD 1786/1996]; tipo de declaración que en la normativa que lo sustituye varía, quedando reservado sólo a las primeras. Pero sobre ello volveremos posteriormente en el texto, baste ahora con retener que la terminología adoptada en este punto por la Ley 49/2002 proviene no de la LODA, como hubiera sido de esperar, sino de la Ley 30/1994.

⁸⁵⁸ El referido Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones (en lo sucesivo RRNA-2015) fue aprobado por el Real Decreto 949/2015, de 23 de octubre (BOE núm. 255, de 24 de octubre), en sustitución del anterior Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones, aprobado por el Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre (BOE núm. 306, de 23 de diciembre). No obstante, el derogado Reglamento de 2003, aunque sin definir, ya empleaba la terminología de la LODA, lo mismo que sucedía con el vigente Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública (BOE núm. 11, de 13/01/2004), que sustituiría al RD 1786/1996, citado en la anterior nota, en el que se regulaba también el procedimiento de declaración de utilidad pública de las «federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones», así como el de las asociaciones de personas jurídicas, en los términos que más adelante se verán, no exactamente coincidentes con los de su antecesor.

⁸⁵⁹ De esa opinión era LÓPEZ-NIETO Y MALLO, quien a ese respecto señalaba que «La federación prevista en nuestro Derecho de asociaciones, *no permite [...] agrupar asociaciones con sociedades, con fundaciones, etc.* La federación es, pues, primariamente una asociación de asociaciones», concluyendo más adelante que «para que se dé una federación [...] se requiere: 1º Que esté constituida por *entidades con personalidad jurídica que sean precisamente asociaciones*. 2º Que las asociaciones miembros estén sometidas, en principio, *al mismo régimen jurídico*». (LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La ordenación legal de las asociaciones. Doctrina, jurisprudencia, formularios, legislación*. Editorial Dykinson, 4ª edición, Madrid, 2004, pp. 278 y 279. La cursiva es mía).

7/1997, de 18 de junio, de asociaciones de Cataluña⁸⁶⁰, cuyo art. 8 disponía que «las asociaciones y federaciones pueden unirse *para formar, respectivamente, federaciones y confederaciones*», señalando luego que, a su vez, «las asociaciones, federaciones, confederaciones y demás personas *físicas o jurídicas* pueden unirse para formar “*coordinadoras o similares*”». Pero, al margen de que tampoco definía con precisión dichas categorías, el precepto se encuentra hoy derogado y en el actual art. 321.6 de la Ley 4/2008, de 24 abril, del Libro tercero del Código civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas⁸⁶¹, no se hace más mención que la de que «las asociaciones pueden constituir federaciones, y éstas, confederaciones, que quedan sujetas al régimen general de las asociaciones».

Análogamente, por su parte, la Ley 14/2008, de 18 de noviembre, de Asociaciones de la Comunidad Valenciana⁸⁶², luego de señalar en su artículo 19.1 que «[p]ara la consecución de los fines que les sean propios, las asociaciones pueden unirse en federaciones y estas en confederaciones»⁸⁶³, establece seguidamente en el apartado 3 de dicho mismo artículo que «[p]ara la gestión, defensa o coordinación de asuntos de interés común, las asociaciones, federaciones y confederaciones podrán crear “*coordinadoras u otras organizaciones específicas*” por acuerdo de sus respectivas asambleas generales». Sin embargo, tampoco en este caso efectúa mayores precisiones⁸⁶⁴.

⁸⁶⁰ DOGC núm. 2423, de 1 de julio; BOE núm. 176, de 24 julio.

⁸⁶¹ DOGC núm. 5123, de 2 de mayo; BOE núm. 131, de 30 mayo.

⁸⁶² DOGV núm. 5900, de 25 de noviembre de 2008; BOE núm. 294, de 6 de diciembre.

⁸⁶³ Nótese que al igual que la ley catalana no cita a las «uniones» de asociaciones.

⁸⁶⁴ Desde un punto de vista meramente descriptivo de la realidad cotidiana del tercer sector, señalaba Juan TÉLLEZ (*Guía del Registro Nacional de Asociaciones*, Fundación Luis Vives, Madrid, 2007, p. 25), que «[t]eniendo en cuenta que las denominaciones son diversas, y que en la práctica las entidades pueden adoptar nombres que no vienen previstos en la ley (por ejemplo, plataforma, red, coordinadora, etc.), la praxis es la siguiente: -Tres o más asociaciones pueden constituir una federación. -Tres o más federaciones pueden constituir una confederación. -Tres o más entidades, que pueden ser confederaciones, federaciones o asociaciones, e incluso otras personificaciones jurídicas (por ejemplo fundaciones) pueden constituir una unión». Pero se trataba en aquel entonces de una observación basada en las impresiones y experiencias del autor, que carecía de respaldo normativo (no indicaba, por ejemplo, en qué descansaba la afirmación de que sólo las «uniones» podían constituirse por otras personas jurídicas) y aun dicha opinión contrastaba con la de otros comentaristas. Así, por ejemplo, en relación a las «confederaciones», señalaba LÓPEZ-NIETO Y MALLO que, a pesar de que dicho concepto no aparece definido en ninguna norma legal y de que, en una primera aproximación, cabría inferir que, así como la federación es una asociación de asociaciones, la confederación podría ser una asociación de federaciones, «*la práctica, sin embargo, atestigua que quienes utilizan la figura de la confederación lo hacen para integrar en ella bien federaciones, bien federaciones y asociaciones, bien personas físicas compitiendo con esa clase de miembros*» (cfr. LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La ordenación legal de las asociaciones...*, op. cit., p. 281). Como puede advertirse, aun emitiendo ambos su juicio desde la observación empírica, el contenido que un autor atribuía como propio de las «uniones», el otro lo asignaba a las «confederaciones».

En la actualidad, el art. 2.2 del citado RRNA-2015 dispone a este respecto que:

«... se consideran federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones las entidades asociativas de segundo grado, cuyos promotores son personas jurídicas de naturaleza asociativa constituidas al amparo de dicha ley orgánica [se refiere a la LODA] e inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones o en los correspondientes registros autonómicos de asociaciones.

En concreto, se consideran federaciones y uniones las entidades promovidas por tres o más asociaciones, y confederaciones las entidades promovidas por un mínimo de tres federaciones»⁸⁶⁵.

⁸⁶⁵ Sin pretender reabrir viejos debates acerca del número de personas necesarias para constituir una asociación (sobre el particular, pueden verse, entre otros, los trabajos de LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E.: *El derecho de asociación*, Tecnos, Madrid, 1996, pp. 123-124; LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.: *La ordenación legal de las asociaciones...*, op. cit., pp. 124-125; o DE SALAS MURILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, op. cit., pp. 96 y ss.), resulta oportuno, habida cuenta del papel que el derecho de asociación desempeña en una sociedad democrática y del propio mandato constitucional de que los poderes públicos promuevan las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo «y de los grupos en que se integra» sean reales y efectivas (art. 9.2 CE), dejar anotada la duda que suscita aquella imposición de tres miembros referida a las personas jurídicas; a saber, si dicha exigencia, a la postre, puede ser un requisito que coarte la libertad de asociación no ya de las personas jurídicas, sino de las personas naturales que se hallan detrás de las entidades que pretenden agruparse. Piénsese que aquí no hablamos sólo de la asociación de personas jurídicas «simples», sino también de la de personas jurídicas «complejas» que agrupan a su vez a otras personas morales, y adviértase que, en el fondo, éstas no son más que instrumentos técnico-jurídicos al servicio de dicha libertad y de otros derechos fundamentales. No olvidemos que es justamente en mérito a tal planteamiento por lo que se ha reconocido a las personas jurídicas el disfrute —no ya como portadoras de un interés legítimo, sino como titulares— de determinados derechos y libertades constitucionales (vid., SSTC 137/1985, 64/1988, 139/1995, 117/1998...). Como elocuentemente se dijera en la última de las citadas sentencias, «dejando a un lado las distintas teorías que han tratado de explicar el fundamento de las personas jurídicas, éstas sólo pueden ser rectamente concebidas si se las conceptúa, con las precisiones que sea preciso efectuar en cada caso, como uno más de los instrumentos o de las técnicas que el Derecho y los ordenamientos jurídicos ponen al servicio de la persona para que pueda actuar en el tráfico jurídico y alcanzar variados fines de interés público o privado reconocidos por el propio ordenamiento» (STC 117/1998, de 2 junio, Fj.4º, pfo. primero). Pues bien, desde esta perspectiva, no adivinamos cuál sería la razón por la que dos entidades, que pueden contar con cientos e incluso miles de afiliados y voluntarios, no puedan asociarse entre sí, por el sólo hecho de que técnicamente sólo serían dos personas. Antes al contrario, dada la atomización del sector y los fines de interés general que están llamadas a desempeñar, lo deseable —lo exigible desde el punto de vista de la efectividad del derecho— es facilitar al máximo su cooperación. A este respecto, aunque se ha sostenido, no sin cierta razón, que, dado el silencio de la CE, el legislador dispone de un amplio margen para fijar el número mínimo de integrantes, se nos antoja cuestionable que una interpretación restrictiva y uniforme resulte compatible, entre otros, con el principio de igualdad, que no solo impone tratar igual a quienes son iguales, sino que impide dispensar el mismo trato a quienes se encuentran en situaciones diferentes. Nótese que los argumentos otrora invocados —*inter alia*, que frente a la visión amplia del derecho de asociación, en que prima la libertad individual, la opción por una cifra mínima de tres personas obedece a la «preocupación por la significación social del grupo en que toda asociación consiste» (así, LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, *El derecho de asociación*, cit., p. 123)—, aun resultando quizás admisibles respecto de las personas físicas, no resultan trasladables *sic et simpliciter* a las personas jurídicas complejas, tras las cuales, como se ha dicho, puede

Varias son las cuestiones que interesa comentar en relación al precepto que acabamos de transcribir. La primera, que **la expresión «entidades asociativas de segundo grado»**, que, tal vez, de forma innecesaria y, en todo caso, sin definir, se desliza en el primer párrafo de dicho artículo 2.2, no hace sino referencia a la «asociación de asociaciones» y, a lo que parece también, según se desprende de su párrafo último, a la «asociación de federaciones» (a saber, las confederaciones) que, en cambio, cierta literatura socioeconómica suele considerar más bien como entidades de «tercer grado».

En todo caso, más allá del vocabulario, lo que importa destacar es que, según este precepto, tanto las federaciones y las uniones como las confederaciones son entidades *exclusivamente integradas por personas jurídicas «de naturaleza asociativa»*, las cuales, además, según añade, se han de haber constituido conforme a la LODA y encontrarse inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones o en los correspondientes registros autonómicos de asociaciones⁸⁶⁶, lo que no sólo excluye que puedan estar constituidas por personas físicas o por personas jurídicas de naturaleza institucional —incluso aunque éstas carezcan también de fines lucrativos y persigan fines de interés general (v.gr., por fundaciones)—, sino que, en principio, parece descartar igualmente la incorporación de asociaciones especiales (v.gr., sindicatos,

encontrarse un elevado número de sujetos y poseer un alta significación social de la que puede carecer una agrupación formada sólo por dos personas naturales. En otras palabras, aunque se trate de un tema, en principio, cerrado, dados los términos de la LODA (especialmente de sus arts. 5.1 y 5.3), al menos de *lege ferenda* no podemos dejar de formular la duda de si la positivación de la vieja regla *tria faciunt collegium*, conforme a la que resultan necesarias tres o más personas para constituir una asociación, no habría de regir más que respecto de las personas físicas y aquellas entidades jurídicas que no asocian a otras, como sería el caso de las de naturaleza institucional. Sin embargo, como fácilmente se comprende, la cuestión escapa de los límites del presente trabajo y aún se adentra en otros territorios, como el de las uniones, federaciones y confederaciones constituidas por otras asociaciones especiales, como los sindicatos y los partidos políticos. A lo que cabe añadir los problemas que plantea la necesidad o no de mantener en el tiempo dicho requisito y los efectos de la disolución de una de las entidades asociadas (o la fusión de dos de ellas), haciendo que el número de miembros se sitúe por debajo del umbral exigido (sobre dicha última cuestión puede verse, por todos, DE SALAS MURILLO, S.: *Las asociaciones...*, op. cit., pp. 104 y ss.).

⁸⁶⁶ A este respecto es oportuno aclarar que, efectivamente, el art. 2.2 del RRNA-2015 parece exigir que las entidades que las promuevan estén *inscritas* en el correspondiente registro, pero tal exigencia, en mi sentir, ha de entenderse no como requisito para la válida constitución de dichas entidades —recordemos que, conforme al art. 5.3 de la LODA, les resulta aplicable lo establecido en ese punto para las asociaciones; a saber, que podrán disfrutar de personalidad jurídica y capacidad de obrar desde el momento del otorgamiento del acta fundacional—, sino como requisito para que la federación, confederación o unión de que se trate pueda inscribirse en el Registro Nacional de Asociaciones o en el registro autonómico de igual naturaleza que en su caso corresponda. Adviértase que el propio art. 2.2 del referido Reglamento comienza señalando que lo que establece lo es «[a] los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior», que a lo que se refiere es a que «[e]l Registro Nacional de Asociaciones tiene por objeto *la inscripción de las asociaciones, federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones de ámbito estatal...*». La mención del art. 3.f) de la LODA, que asimismo se contiene al inicio del repetido art. 2.2, avala también dicha conclusión, pues el mismo, con análogo tenor que el citado art. 5.3, sólo se refiere al «cumplimiento de los requisitos exigidos para la constitución de asociaciones, con acuerdo expreso de sus órganos competentes».

asociaciones empresariales, confesiones religiosas, asociaciones deportivas, asociaciones de consumidores y usuarios...) y, más ampliamente, cualquier combinación de entidades distintas de las asociaciones de «régimen general», en la medida en que las sometidas a un régimen asociativo específico donde normalmente han de encontrarse inscritas no es en el Registro Nacional (o en sus homólogos autonómicos), sino en su correspondiente registro especial⁸⁶⁷. Todo lo cual, a mi juicio, no empece a la constitución de federaciones, confederaciones y uniones de *asociaciones especiales*, las cuales, en su caso,

⁸⁶⁷ Que esa fue la intención del RRNA-2015 es lo que parece desprenderse de la Memoria de Análisis de Impacto Normativo del Proyecto de Real Decreto aprobatorio del citado Reglamento. En particular, de lo indicado en las páginas 7 y 8 del citado documento a propósito de la definición que ofrece de las federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones, respecto de las que, tras excluir que «bajo tales denominaciones se puedan inscribir a entidades cuyos promotores sean personas físicas o a entidades mixtas integradas, por ejemplo, por asociaciones, fundaciones, sindicatos y cooperativas, o cualquier otra combinación entre asociaciones de régimen común con otras de régimen especial o con personas jurídicas de distinta naturaleza jurídica» afirma que «para respetar el tenor literal de la LODA, así como para no desvirtuar su naturaleza y evitar confusiones, sólo se podrán inscribir como “federaciones”, “confederaciones” y “uniones de asociaciones” a aquéllas promovidas por entidades asociativas, no por personas físicas, y siempre que se rijan por la LODA y se encuentren previamente inscritas en el RNA o en los registros autonómicos». Cfr., «Memoria de Análisis de Impacto Normativo del Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones», págs. 7 y 8, accesible en el Portal de Transparencia de la Administración del Estado:

<http://transparencia.gob.es/servicios-buscador/contenido/normavigente.htm?id=NormaEV14D2-20154301&lang=es&fcAct=2019-02-10T20:42:58.235Z>>. Fecha último acceso 9/10/2018.

Ahora bien, conviene puntualizar que, en ciertos casos, la inscripción en alguno de los aludidos registros especiales exige —o, cuando menos, no excluye— la previa inscripción en el RNA o en el registro autonómico «general» que corresponda según su ámbito territorial. Recuérdesse a ese respecto que el artículo 31 del RRNA-2015 establece: «Artículo 31. *Decisiones sobre competencia*. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.1, el Registro [se está refiriendo al RNA] remitirá al órgano competente [a saber, al encargado del registro especial que corresponda] las solicitudes de inscripción que reciba de las siguientes asociaciones: [...] b) Las sometidas a un régimen asociativo específico, cuya inscripción o depósito de estatutos en un registro especial sea obligatorio, *a menos que una norma estatal con rango de ley establezca su inscripción previa en el Registro Nacional de Asociaciones*». En este sentido, cabría pensar, por ejemplo, en el supuesto de las asociaciones que tengan entre sus fines o como objeto expreso la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo. Ahora bien, aunque, en rigor, su inscripción en el Registro de ONGDs de la AECID sólo es obligatoria para poder obtener ayudas y subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo (y, más controvertidamente, como más atrás examinamos, para acceder a los beneficios de la Ley 49/2002), por lo que habría de reputarlas de «régimen general», lo cierto es que tales asociaciones podrán figurar inscritas tanto en el citado registro de la AECID como en el RNA (o en el autonómico que corresponda según su ámbito territorial). De hecho, como vimos, el art 7.1.d) del Reglamento del Registro de ONGDs de la AECID exige que a la solicitud de primera inscripción en el mismo se acompañe «certificado de inscripción en el registro público correspondiente en función de la naturaleza jurídica de la entidad», lo que, ateniéndonos a la letra del art. 2.2 RRNA-2015, implica que su agrupación con asociaciones de fines distintos (aunque no será habitual, dado que sus intereses no coincidirán más que en aspectos genéricos) quepa, sin embargo, en el ámbito de la definición de federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones que ofrece el citado art. 2.2.

serán también susceptibles de ser declaradas de utilidad pública⁸⁶⁸ e, incluso, aspirar a la aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002, aunque, en algún supuesto, ello no deje de producir cierta extrañeza, por la incoherencia que cabría objetar que supone, al menos *prima facie*, respecto de otras asociaciones de fines que pudieran reputarse similares⁸⁶⁹.

⁸⁶⁸ Se debe recordar que la DA 1ª de la LODA establece en su apartado 2 que «[a]simismo, podrán ser declaradas de utilidad pública *las demás asociaciones regidas por leyes especiales*, que cumplan lo dispuesto en el artículo 32 de la presente Ley Orgánica»; artículo 32 cuyo apartado 2 establece que «Las federaciones, confederaciones y uniones de entidades contempladas en esta Ley podrán ser declaradas de utilidad pública, siempre que los requisitos previstos en el apartado anterior se cumplan, *tanto por las propias federaciones, confederaciones y uniones, como por cada una de las entidades integradas en ellas*».

⁸⁶⁹ Me estoy refiriendo, por ejemplo, al supuesto de las asociaciones, confederaciones, uniones y federaciones de trabajadores autónomos, respecto de las que el art. 20.4 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, dispone que «Las asociaciones, confederaciones, uniones y federaciones de trabajadores autónomos de carácter intersectorial que hayan acreditado ser representativas y con mayor implantación, tanto en el ámbito estatal como en el autonómico [...] serán declaradas de utilidad pública conforme a lo previsto en los artículos 32 a 36 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación», lo que, como indicaba en el texto, permitiría, siguiendo ad pedem litterae el tenor de los arts. 2.b) y 2.f) de la Ley 49/2002, que pudieran disfrutar de dicho régimen fiscal especial en lugar del régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas del IS que previene el art. 9.3.c) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, respecto de las asociaciones empresariales y los sindicatos de trabajadores, amén de los colegios profesionales y las cámaras oficiales. Recordaré en ese sentido que la DGT ha venido desechando que dichas entidades puedan acceder al régimen de la Ley 49/2002, en unos casos, señalando, sin más razonamiento, que conforme a lo dispuesto en el hoy art. 9.3.c) de la LIS-2017 (y, anteriormente, en los arts. 9.3 del TRLIS-2004 y 133 y ss. de la LIS-95) dichas asociaciones empresariales, sindicales y profesionales tienen la consideración de entidades parcialmente exentas, a efectos de dicho Impuesto, resultándoles de aplicación el referido régimen fiscal, contenido en el hoy capítulo XIV del título VII de la LIS-2014.

Así, en la contestación a la consulta vinculante V2650-09, de 22-12-2009 se indicaba:

La letra c) del apartado 3 del artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (...), considera como entidades parcialmente exentas a las asociaciones de empresarios.

La misma respuesta se daría en la consulta vinculante V0489-11, de 01-03-2011:

«La consultante es una confederación de asociaciones empresariales; por lo tanto tiene la consideración entidad parcialmente exenta, resultándole de aplicación el régimen especial previsto en el capítulo XV del título VII del TRLIS[2004]».

En algún supuesto, incluso, se ha enfatizaría dicho tratamiento. Así, en la contestación a la consulta vinculante núm. V0377-05, de 09 de marzo de 2005, se diría:

«Los sindicatos constituyen entes de base corporativa, regulados en la Ley Orgánica 11/1985, de 2 de agosto, de Libertad Sindical, y no tienen la consideración de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002. No obstante, el artículo 9.3 del TRLIS dispone que están parcialmente exentos del Impuesto sobre Sociedades, en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de esta Ley "c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos."»

Por tanto, los sindicatos son entidades que están parcialmente exentos del Impuesto sobre Sociedades, siéndoles de aplicación el régimen especial contenido en el capítulo XV del título VII del TRLIS».

En otros casos, en cambio, la respuesta sería mucho más matizada. Así, en las contestaciones núm. 1844-02, de 26-11-2002; núm. 1141-03, de 02-09-2003; núm. 1996-04, de 19-11-2004 o núm. V0292-10, de 18-02-2010, en las que se abre a la posibilidad de que les sea aplicable el régimen de la Ley 49/2002, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en dicha Ley (v.gr., hayan obtenido la declaración de utilidad pública). Así, en la contestación a la consulta núm. 1844-02 y, con igual tenor, en la núm. 1141-03, se decía:

«la consultante [se trataba, en una y otra consultas, de sendas organizaciones profesionales constituidas al amparo de lo dispuesto en la Ley 19/77, de 1 de abril, por el que se regula el derecho de asociación sindical] tendrá la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y le será de aplicación el régimen fiscal contenido en el Capítulo XV del Título VIII de la LIS, en tanto que no reúna los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo [...]».

Por su parte, en la aludida contestación a la consulta 1996-04, de 19-11-2004 se volvía a hacer referencia al hecho de que:

«La organización consultante, que carece de ánimo de lucro [se trataba de un sindicato de obreros del campo y del medio rural], al no reunir los requisitos necesarios para que le resulte de aplicación la Ley 49/2002, puesto que no se trata de una asociación de utilidad pública, estará considerada como entidad parcialmente exenta, a la que le resultaría de aplicación el régimen especial previsto en el capítulo XV del título VII del TRLIS».

En el mismo sentido, la contestación a la V0292-10, de 18-02-2010, en la que, luego de señalar —primeramente sin otro razonamiento que la cita del art. 9.3.c) del TRLIS-2004— que «[a] los efectos del Impuesto sobre Sociedades, la asociación consultante [se trataba en este caso de una asociación de policías locales] es una entidad parcialmente exenta de las previstas en la letra c) del apartado 3 del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades», precisaría, no obstante, posteriormente que:

«el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos solamente se puede aplicar a aquellas entidades sin fines lucrativos relacionadas en el artículo 2, que hayan optado por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal», concluyendo que «no consta de la documentación aportada por la misma que haya sido declarada “asociación de utilidad pública”, ni tampoco parece poder encuadrarse en alguno de los otros tipos de entidades relacionadas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, por lo que no le resulta aplicable el régimen fiscal especial regulado en la misma [...]».

Adviértase, pues, que mientras que en unas consultas parece concluirse que a las asociaciones sindicales, profesionales y empresariales les es directamente aplicable el régimen de las entidades parcialmente exentas, en otras, en cambio, se admite la posibilidad de que puedan aplicar el régimen de la Ley 49/2002 siempre que se encuentren declaradas de utilidad pública; declaración que, prima facie, no parece que resulte muy adecuada respecto de este tipo de entidades, que, sin menoscabo de su innegable relevancia constitucional y de su necesaria protección, responden a la defensa no de los intereses generales, sino de los de un determinado grupo o sector. No obstante, recordaré de nuevo que la DA 1ª de la LODA establece en su apartado 2 que «[a]simismo, podrán ser declaradas de utilidad pública las demás asociaciones regidas por leyes especiales, que cumplan lo dispuesto en el artículo 32 de la presente Ley Orgánica». En este sentido, se ha de citar la Orden INT-1089-2014, de 11 junio, por la que se aprueba el modelo de memoria de actividades a utilizar en los procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública (BOE núm. 156, de 27 de junio), en la que, bajo el apartado relativo a los socios, ordena que se consigne la «naturaleza de cada una de las personas jurídicas asociadas», aclarando que «se indicará, por ejemplo, asociaciones civiles, organizaciones empresariales y sindicales, entidades religiosas, clubes deportivos, fundaciones, sociedades anónimas, colegios profesionales, Administraciones Públicas u otras» (vid. la nota 7 de las contenidas en dicha Orden para la cumplimentación de la memoria de actividades).

Es oportuno señalar, asimismo, en relación al referido art. 2.2 del RRNA-2015, que **la alusión a los «promotores»**, en lugar de a sus «miembros», o la mención de que hayan sido «promovidas», en vez de decir que se encuentren «constituidas» o «integradas», puede suscitar la duda de si cabe la posibilidad de que posteriormente puedan adherirse otras personas o entidades que no tengan naturaleza asociativa. Sin embargo, a pesar de que las expresiones utilizadas no sean, a mi juicio, las más afortunadas, de la lectura del reglamento y sus antecedentes⁸⁷⁰ se vislumbra una respuesta negativa, toda vez que con el término «promotores» parece designarse a todos los que han expresado la voluntad de constituir la asociación o formar parte de la misma, no sólo a quienes la hubieran constituido inicialmente.

Por otra parte, más allá de la indicación de que se trata de entidades asociativas de segundo grado que integran, a su vez, a personas jurídicas de naturaleza asimismo asociativa, el citado precepto reglamentario no nos informa, por ejemplo, sobre cuál sea la diferencia entre **las uniones y las federaciones**, a pesar de que, según se infiere del último párrafo del repetido art. 2.2, sólo la agrupación de estas últimas daría lugar a una confederación (advírtase que el precepto se limita a apuntar que en ambos supuestos se trata de entidades constituidas por un número mínimo de tres asociaciones)⁸⁷¹.

Igualmente, habida cuenta de la terminología empleada por el RRNA-2015 para referirse a las federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones, resulta pertinente traer a colación otro concepto: el de **entidades «de base», o también entidades «de primer grado» o «de primer nivel»**, que, por oposición a la de «entidades asociativas de segundo grado» consignada en el Reglamento, son las expresiones que usualmente se emplean para aludir a las *asociaciones de personas físicas* o de personas jurídicas *que no agrupan, a su vez, a otras asociaciones*⁸⁷². Y es aquí, como veremos, donde tendrán cabida las **asociaciones de personas jurídicas de naturaleza institucional** (v.gr., las asociaciones de fundaciones) o aquellas que puedan haberse constituido por personas jurídicas de distinta naturaleza (v.gr., las «asociaciones mixtas»)⁸⁷³.

⁸⁷⁰ Vid. la nota anterior.

⁸⁷¹ Tal vez cupiera considerar que la diferencia radica en el criterio territorial frente al sectorial como elemento aglutinante, pero ni la LODA ni sus reglamentos nos lo aclaran.

⁸⁷² De análogo modo se definen en el «Glosario conceptual» del *Anuario del Tercer Sector de Acción Social en España*, Fundación Luis Vives, 2012, p. 285, así como en su anterior edición de 2010, p. 25, en los que se añade que las organizaciones de segundo nivel (federaciones) serían las que agrupan a otras entidades de base, es decir de primer nivel, y que las de tercer nivel (confederaciones) serían las que agrupan a su vez a otras entidades de segundo nivel como las federaciones.

⁸⁷³ Al respecto, vid. *infra*, pág. 445 y ss., en relación al art. 32.1 LODA.

Al margen de lo anterior, no será ocioso anotar también que las expresiones entidad de primer o de segundo (o ulterior) grado presentan, en mi opinión, ciertas connotaciones alusivas al nivel de participación de los interesados, o a la proximidad e inmediatez de su actividad respecto de los beneficiarios últimos de su labor, especialmente en aquellas entidades cuya misión se traduce en la prestación de servicios. Ahora bien, es importante advertir que aunque el uso de dichos términos, por su simplicidad y fuerza descriptiva, haya obtenido carta de naturaleza no sólo en el lenguaje corriente, sino incluso en la literatura socio-económica en sus esfuerzos por dimensionar el fenómeno, superando la profusa variedad de denominaciones con que en la práctica se presentan, en rigor, se trata de conceptos ajenos a la Ley 49/2002, aunque, ciertamente, no sean extraños en otras leyes, como sucede en el sector cooperativo⁸⁷⁴. Pero su significado, conviene advertir, es muy distinto del sentido con que aquí se están utilizando.

En efecto, en el ámbito de las cooperativas, *la categorización en grados* aparece conectada con los procesos de concentración e integración económica; es decir, se trata de fórmulas organizativas penetradas por una intencionalidad esencialmente empresarial, relacionadas con la búsqueda del tamaño más idóneo, el aprovechamiento de sinergias y economías de escala, la penetración en nuevos mercados, el incremento de su capacidad negociadora... con las que se persigue, en última instancia, *el enriquecimiento patrimonial de sus miembros*, sea al facilitarles la obtención de beneficios, la disminución de pérdidas o el mayor ahorro, mediante o por causa de la actividad del ente constituido⁸⁷⁵. Es ilustrativo observar cómo frente a ello, el «asociacionismo cooperativo» propiamente dicho⁸⁷⁶ tiene en cambio por objeto la defensa y promoción de sus intereses comunes, pero sin perseguir ventajas económicas *individualizables*. Recordemos que ahí radica uno de los elementos clave para distinguir entre «asociaciones» y «sociedades», no obstante a su cuestionamiento por un importante sector de la doctrina — especialmente de la mercantil—, como ya se explicó anteriormente⁸⁷⁷.

⁸⁷⁴ Es oportuno avanzar que la referencia a un «ulterior (tercer) grado» fue tradicional en el ámbito cooperativo, aunque desaparecería con la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (BOE núm. 170, de 17 de julio de 1999).

⁸⁷⁵ En este sentido, el art. 77.1 LCoop. señala que las cooperativas de segundo grado «[t]ienen por objeto promover, coordinar y desarrollar *fines económicos* comunes de sus socios, y reforzar e integrar la *actividad económica* de los mismos».

⁸⁷⁶ Vid. con tal denominación la rúbrica del Título III de la LCoop. donde, ya con igual terminología que la LODA, se hace mención a las «uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas».

⁸⁷⁷ Cuestión distinta es que dichas uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, pese a ser expresión del fenómeno propiamente asociativo en dicho sector, queden al margen de la Ley 49/2002, al haber decidido el legislador tributario un específico tratamiento fiscal: el de las entidades parcialmente exentas del IS, según expresamente ordena el art. 9.3.b) de la LIS-2014, lo que resulta congruente con el hecho de que, aun tratándose de asociaciones, no se trata de asociaciones de utilidad pública, que son las únicas que caben en el régimen de la Ley 49/2002. Por otro lado, debe recordarse también que, conforme al art. 118 LCoop., la previsión de formas específicas del asociacionismo cooperativo no excluye la

En este sentido, las entidades a que se refiere el art. 2.f) de la Ley 49/2002 no pueden tener —o, al menos, no pueden tener principalmente— una finalidad de carácter económico, que, de concurrir, haría que se situaran extramuros del propio concepto de asociación, entrando más bien en el terreno de las agrupaciones de interés económico u otras fórmulas de tipo consorcial o mutualista.

Por otra parte, resulta perfectamente trasladable aquí lo que, en relación con la declaración de utilidad pública, explicita el art. 4.1, pfo. último, del RD 1740/2003⁸⁷⁸ cuando preceptúa que «En cualquier caso, deberá quedar acreditado que las actividades de las federaciones, confederaciones o uniones de asociaciones *tienen trascendencia exterior e interés general, y que son actividades propias de aquéllas y no únicamente actividades de las asociaciones integrantes*». Aunque, desde mi punto de vista, cabría hacer alguna precisión, toda vez que la labor en pro de sus asociadas y el grado de proximidad e inmediatez de sus actividades respecto de los beneficiarios últimos no es evidentemente la misma que la que puedan tener otras «entidades de base», lo que hace necesario ponderar su lectura frente a visiones extremas, como la que pudiera imponerse a resultas de una interpretación literalista no ya de dicho precepto reglamentario, sino también del art. 32.1.b) de la LODA o del art. 3.4º de la Ley 49/2002 (relativos a los destinatarios principales de sus actividades y los eventuales privilegios de ciertos beneficiarios) o como la que, hasta no hace demasiado tiempo, dominó la práctica de la Administración tributaria, que negaba la posibilidad de que el cumplimiento de los fines de interés general pudiera producirse de modo indirecto o mediato (v.gr., potenciando o financiando la actuación de otras entidades sin fin de lucro).

Finalmente, se ha de anotar que el hecho de que el art. 2.f) de la Ley 49/2002, literalmente y sin mayor precisión, solo hable de las «federaciones» (*sin mencionar ni a las «uniones» de asociaciones ni a las «confederaciones»*) no significa, desde luego, que su ámbito quede limitado a aquéllas, sino que ha de entenderse que comprende asimismo tanto a las uniones como a las asociaciones de «tercer» grado (v.gr., las confederaciones), constituidas, a su vez, por dichas federaciones u otras entidades de segundo grado o nivel. En todo caso, hemos de recordar nuevamente que, junto a la referencia a las «federaciones», dicho art. 2.f) utiliza asimismo la expresión «**asociaciones de entidades sin fin de lucro**», que es lo suficientemente extensa y general como para abarcar su agrupación en mérito a muy diversos factores, como los

posibilidad de que dichas entidades puedan utilizar las fórmulas generales de la LODA, pero nótese que en tal caso nos encontraremos ya fuera del ámbito del art. 2.f) de la Ley 49/2002, ya que ni son federaciones, en el sentido de asociación de asociaciones de utilidad pública, ni tampoco son asociaciones de fundaciones; sin perjuicio de la susceptibilidad de que cupieran en la órbita de otro artículo —el art. 2.b) de la Ley 49/2002—, en tanto que asociaciones, siempre que se las declarara de utilidad pública.

⁸⁷⁸ Nos estamos refiriendo al ya citado Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

valores que defienden, su tamaño, el tipo de benefactores, o la complementariedad de sus actividades, ajenos a un patrón territorial, de pertenencia a un concreto sector, o de identidad de forma jurídica (piénsese, por ejemplo, en los supuestos de composición mixta, integrando asociaciones y fundaciones), no siempre reconducibles a un planteamiento concentrativo basado en grados o niveles; máxime, si tenemos en cuenta que no es del todo inusual que puedan congregarse entidades de base junto a otras de segundo o ulterior nivel⁸⁷⁹, lo que, a mi juicio, no desbordaría este art. 2.f) siempre que se trate de entidades sin fin de lucro, en el sentido de la Ley 49/2002⁸⁸⁰. A ello se ha de añadir que no resulta tampoco infrecuente, en absoluto, que sus miembros no sólo tengan establecidos pactos y alianzas de diverso tipo con otras organizaciones, sino que incluso participen al mismo tiempo en más de una asociación de entidades sin fin de lucro, tanto a nivel nacional como internacional, conformando una tupida red de relaciones inter-organizacionales⁸⁸¹.

⁸⁷⁹ Así, por poner algún ejemplo, la *Plataforma de ONG de Acción Social*, una de las asociaciones de entidades sin fin de lucro con más visibilidad dentro del denominado Tercer Sector de Acción Social, es una asociación declarada de utilidad pública (Orden INT/298/2007, de 29 de enero. BOE núm. 40, de 15 febrero 2007, p. 6743) que agrupa un amplio conjunto de organizaciones no gubernamentales, federaciones y redes estatales de muy variada forma jurídica: desde asociaciones (como la Asociación Española contra el Cáncer), uniones (como la Unión de Asociaciones Familiares, UNAF), federaciones (como la Federación de Asociaciones de Scouts de España; la Federación de mujeres progresistas, FMP; o la Federación de entidades cristianas de tiempo libre, Didania) o confederaciones (como la Confederación Española de Personas con Discapacidad Física y Orgánica, COCEMFE), pasando por fundaciones (como la Fundación Esplai o la Fundación Cepaim) o por entidades como Cruz Roja Española, Cáritas o la ONCE. (Cfr.: <<http://www.plataformaongs.org/>>. Fecha última consulta 16/02/2019).

Otro tanto cabría decir de organizaciones como CONGDE (*Coordinadora de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo-España*), declarada de utilidad pública el 15 de abril de 1999 (Orden INT/725/2003, de 27 de febrero. BOE núm. 78, de 1 abril 2003, p.12644), la cual, según luce en el art. 8 de sus Estatutos, es «una asociación de entidades sin ánimo de lucro compuesta por Organizaciones No Gubernamentales de diversa naturaleza jurídica, como asociaciones, fundaciones y otras previstas por la ley, así como de las Coordinadoras de Organizaciones No Gubernamentales de ámbito autonómico legalmente constituidas», integrando cerca de un centenar de entidades jurídicas, de las cuales 76 son organizaciones individuales y 17 son Coordinadoras Autonómicas. Vid. el art. 8 de los Estatutos de dicha asociación, así como la nota 15.1.IV de la Memoria de sus cuentas anuales de 2017, que pueden consultarse en su página web, respectivamente, en:

<https://coordinadoraongd.org/wp-content/uploads/2018/04/Estatutos_Reglamento_CodigodeConducta_2018.pdf> y

<https://coordinadoraongd.org/wp-content/uploads/2018/03/XXXVI_AGO_08_CUENTAS-ANUALES.pdf>

Fecha último acceso: 24/02/2019.

⁸⁸⁰ Hecho que, sin embargo, como luego veremos, en la práctica parece plantear ciertas dificultades que se ha buscado sortear por diversas vías (vid. *infra*, nota 899).

⁸⁸¹ Algunas asociaciones de entidades no lucrativas incluso contemplan expresamente dicha posibilidad. Así, por ejemplo, en los Estatutos de la Plataforma de ONG de Acción Social, a que anteriormente hicimos referencia (vid. nota 879), se consigna que «La pertenencia a la

Esa variada simbiosis de organizaciones no lucrativas, unidas entre sí por lazos de muy diversa índole, duración e intensidad, exige trazar el perímetro de este art. 2.f), distinguiendo las entidades que pueden quedar subsumidas dentro del mismo, de otras realidades afines, pero situadas ya fuera de su radio de aplicación.

2. EL PERÍMETRO DEL ART. 2.F) DE LA LEY 49/2002

En una aproximación inicial, tres son las notas que es preciso subrayar a este respecto.

2.1 La personalidad jurídica

La primera de dichas notas es que, cual se desprende de la terminología empleada por el precepto —«federaciones» y «asociaciones de entidades sin fines lucrativos»—, las entidades a que se refiere este art. 2.f) son entes asociativos dotados de *personalidad jurídica propia*⁸⁸², lo que aleja de su contorno a aquellas uniones o alianzas de entidades sin fin de lucro que hayan podido establecer entre sí ciertos vínculos más o menos estables, pero sin cristalizar en la constitución de un nuevo ente⁸⁸³. Por otro lado, aunque ya se

Plataforma no excluye a sus miembros de la posibilidad de pertenecer a otras asociaciones y les permite expresar y defender sus intereses propios ante cualquier instancia que consideren oportuna». Cfr., artículo 1, pfo. penúltimo, de los citados Estatutos. Su texto puede consultarse en el sitio web que dejamos indicado en la citada nota.

⁸⁸² Recordemos que el art. 5 de la LODA establece que:

«1. Las asociaciones se constituyen mediante acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas legalmente constituidas, que se comprometen a poner en común conocimientos, medios y actividades para conseguir unas finalidades lícitas, comunes, de interés general o particular, y se dotan de los Estatutos que rigen el funcionamiento de la asociación.

2. El acuerdo de constitución, que incluirá la aprobación de los Estatutos, habrá de formalizarse mediante acta fundacional, en documento público o privado. *Con el otorgamiento del acta adquirirá la asociación su personalidad jurídica y la plena capacidad de obrar*, sin perjuicio de la necesidad de su inscripción a los efectos del artículo 10 [es decir, «a los solos efectos de publicidad»].

3. *Lo establecido en este artículo se aplicará también para la constitución de federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones».*

⁸⁸³ Aquí cabría dar cuenta de una variable, como la que supone que haya existido voluntad de crear un nuevo ente, se haya procedido a formalizar la misma en la oportuna acta fundacional, se hayan aprobado asimismo sus estatutos y designado sus órganos de gobierno y representación, habiendo incluso dado inicio a sus actividades, pero sin que se hubiere procedido a su inscripción en el correspondiente Registro de asociaciones. Como sabemos, la inscripción de las asociaciones lo es «a los solos efectos de publicidad» (art. 22.3 CE), por lo que su falta no significa que la federación o asociación de entidades sin fin de lucro carezca de personalidad jurídica y capacidad de obrar (art. 5 LODA), aunque ello pueda determinar la responsabilidad de sus promotores y asociados (sobre esto último, vid. SANTOS MORÓN, María José: *La responsabilidad de las asociaciones y sus órganos directivos*, Lustel, 2007, en especial, cap. V y VI). Pues bien, no obstante a ello, en tal supuesto, aun habiéndole de reconocer personalidad jurídica, no le sería posible acogerse al régimen de la Ley 49/2002,

desprende de cuanto venimos exponiendo, puede no ser ocioso subrayar que aunque sea necesario que dicha unión aglutine un conjunto de entidades y tenga personalidad, ello no significa, obviamente, que el precepto se esté refiriendo a la entidad resultante de un proceso de «fusión» o de «integración» —como ya hemos indicado, *las organizaciones asociadas conservan su individualidad jurídica: no desaparecen ni se disuelven o diluyen en el nuevo ente que crean*—, sino que se trata de la institucionalización jurídica de una fórmula organizativa a través de la cual refuerzan y amplían su labor, permitiéndolas obtener un mayor provecho de sus propias actividades. Sus miembros se «asocian» para el mejor o más fácil cumplimiento de los fines de interés general cuya satisfacción tienen como objetivo común, pero no se «fundan» —ni confunden— en la nueva persona jurídica que dan a luz con tal designio.

Esa personificación, por otra parte, las distingue de aquellas otras «redes de entidades sin fin de lucro»⁸⁸⁴ que, sin perjuicio de la formal independencia jurídica de sus miembros y análogamente a los «grupos de sociedades o empresas», actúan conjuntamente en el tráfico social y económico conforme a una misma estrategia, pero *sin que dicha unidad de actuación repose en la personalidad* —de la que carecen como grupo—, sino, en su caso, en su sometimiento a una *dirección común*, de manera que, aunque se encuentren formadas por entidades sin fin de lucro y actúen de hecho como una unidad, escapan igualmente del enunciado de este precepto.

Sobre este particular es oportuno añadir que, en todo caso, aunque la constitución de un nuevo ente jurídico pudiera servir como mecanismo para la actuación de sus miembros bajo un mismo criterio o unidad de decisión, *sería la nueva persona jurídica constituida, y no el grupo de entidades como tal*, la que acaso podría encontrar cabida en este apartado. Más aún, aunque la parquedad del precepto y la vaguedad de la expresión «asociación de entidades» pudiera prestarse a otra interpretación, en mi sentir, las organizaciones a que se refiere este artículo 2.f) no quedan *necesariamente* sujetas a una dirección unitaria merced a los solos acuerdos que dan origen a la nueva entidad. Lo habitual —y para apreciarlo habrá de estarse a los estatutos de cada entidad promotora y a los de la asociación resultante— es

aunque sus fundadores ostentasen la condición de entidades sin fin de lucro, al no poder ser considerada ella misma como tal, no sólo por incumplir varios de los apartados del art. 3 de la Ley 49/2002 (señaladamente, los relativos al registro y a la rendición de cuentas), sino porque, a mi juicio, debería estar declarada de utilidad pública, como más tarde justificaremos, lo que no sería posible habida cuenta de que entre los requisitos que, a su vez, exige el art. 32 LODA para que pueda efectuarse dicha declaración se encuentra también la necesidad de su inscripción. En definitiva, lo que ahora debe retenerse es que, además de tener personalidad jurídica propia, lo que, como se indica en el texto, permite diferenciarlas de otras agrupaciones, deben estar inscritas en el correspondiente Registro de asociaciones, lo que autoriza a *limine* a excluir del régimen de la Ley 49/2002 a todas aquellas que no lo estén.

⁸⁸⁴ Con tal denominación se las menciona en el apdo. IV de la E. de M. del RD 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las mismas.

que se coaliguen a ciertos efectos relativos a los objetivos y tareas que se proponen realizar en común a través de aquélla, pero *conservando la capacidad de dirigir sus respectivas organizaciones con plena autonomía y conforme a su propio interés*. En este aspecto parece claro que una federación no es un «grupo» en el sentido antes expuesto: es algo más (por cuanto que se trata de un nuevo ente dotado de personalidad), pero también algo menos (dado que carece del poder de dirigir y controlar la actividad de sus fundadoras). Ahora bien, si resultara que las entidades asociadas, además de haber dado vida a un nuevo ente, le han transferido la potestad de dirigir su gestión sometiéndose a sus órdenes e instrucciones, desposeyéndose así de su autonomía (desposesión a la que no empece que esas órdenes e instrucciones provengan de un ente en el que se encuentren representadas, como en el ámbito empresarial acaece en los grupos horizontales o de coordinación), entonces, aunque formalmente mantengan su individualidad, todas ellas, junto a la nueva entidad, constituirán un «grupo». Pero dicha circunstancia resulta ya ajena a este art. 2.f), que no contempla al conjunto, desprovisto como tal de personalidad, sino sólo a la entidad que lo encabeza (v.gr., a la federación, como persona jurídica, y no a ésta y sus federadas) como sujeto de este régimen fiscal. Dicho en otros términos, *el precepto que estudiamos no parece que esté estableciendo un subrégimen especial para las «redes» o los «grupos» de entidades sin fin de lucro, análogo a los que para las empresas multcorporativas se contemplan con carácter general en el IS o en el IVA*, que, como sabemos, carecen de personalidad, sin perjuicio de su consideración como obligados tributarios en orden a dichos Impuestos. Todo ello, sin perjuicio de que el ligamen establecido entre las organizaciones que forman dicho grupo pueda tener incidencia en otros ámbitos, como el contable (así, en relación con las cuentas consolidadas) o el fiscal (v.gr., si se las considera entidades vinculadas)⁸⁸⁵.

2.2 La composición de las entidades del art. 2.f) de la Ley 49/2002

La segunda nota que interesa destacar es que todas aquellas entidades creadas por organizaciones sin fin de lucro (en el estricto sentido de la Ley 49/2002), pero integradas también por otras que no ostenten dicha consideración, quedarán extramuros del indicado art. 2.f), por mucho que estas últimas tengan naturaleza asociativa, posean personalidad jurídica, carezcan de propósito lucrativo, persigan fines de interés general e, incluso, puedan

⁸⁸⁵ Así, por ejemplo, en el ámbito contable señala el apdo. IV de la E. de M. del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos que éstas «pueden establecer vínculos de cooperación con otras entidades sin fines lucrativos para el mejor ejercicio de sus fines sociales, en relaciones distintas de las de propiedad, control o gestión comunes, tales como el uso de un nombre común, compartir políticas, procedimientos de calidad, estrategias o recursos profesionales o del voluntariado, tanto en su actividad operativa, como en lo relativo a su financiación o inversión, o a su política de información y rendimiento de cuentas. Estas redes de entidades pueden constituir *grupos de coordinación* que no están obligados a consolidar, pero que si optasen por elaborar dichas cuentas deberán hacerlo siguiendo los mandatos establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre».

tener equiparado su régimen fiscal al de aquéllas. Así sucedería, por ejemplo, en el supuesto de una entidad que tuviera como miembros a un conjunto de organizaciones que operasen en un determinado sector, comprendiendo, pongamos por caso, a una cooperativa sin ánimo de lucro de las contempladas en la DA 1ª de la Ley 27/1999, de 16 de julio⁸⁸⁶, o de las calificadas como «entidades sin fines lucrativos» en la DA 1ª de la Ley 4/1999, de 30 marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid⁸⁸⁷ o, incluso, alguna de las entidades a que se refieren las DDAA de la propia Ley 49/2002 (las cuales, como en su momento se verá, a pesar de tener equiparado su régimen al de las entidades sin fin de lucro, no lo son en el exacto sentido del art. 2º)⁸⁸⁸. En definitiva, *en el marco de este precepto* solo tienen cabida las asociaciones de entidades sin fin de lucro **a que se refieren las letras anteriores** a dicho apartado f)⁸⁸⁹; a saber, en síntesis, las formadas por *fundaciones y asociaciones de utilidad pública*.

Evidentemente, la solución se complica si se admite —como vimos que había hecho la DGT en la contestación a varias consultas— que no es preciso, por ejemplo, que las ONGDs que tengan la forma de asociación estén declaradas de utilidad pública para disfrutar del régimen de la Ley 49/2002, porque entonces una lectura literal de este art. 2.f), en la medida en que delimita su ámbito por vía de remisión a las entidades sin fin de lucro «*a que se refieren los párrafos anteriores*» —entre los que se encuentran dichas ONGDs—, podría conducir a considerar que, al menos en el ámbito de la cooperación internacional para el desarrollo, las federaciones y asociaciones de entidades sin fin de lucro susceptibles de acogerse a este régimen fiscal al

⁸⁸⁶ BOE núm. 170, de 17 de julio de 1999.

⁸⁸⁷ BOCM núm. 87, de 14 de abril. Repárese que, en ambos casos, tanto en el de la Ley estatal 27/1999 como en la autonómica, al tener la *forma jurídica* de cooperativas, quedan fuera del ámbito de aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002. Así lo ha venido manteniendo la DGT en contestaciones a las consultas vinculantes núms. V1791-05, de 16/09/2005 y V1457-12, de 04/07/2012. Por otra parte, convendrá tener en cuenta, asimismo, que aunque la citada Disposición Adicional de la Ley madrileña preceptúa que las cooperativas que persigan fines de interés general y cumplan los requisitos establecidos para las cooperativas de iniciativa social en su artículo 107 podrán solicitar del Registro de Cooperativas la calificación de entidades sin fin de lucro «*a los efectos de ser beneficiarias del régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos*», ello ha de leerse a la luz de la jurisprudencia del TC, conforme a la cual ha de interpretarse que dicha calificación sólo resultaría aplicable en relación a los tributos competencia de la mencionada Comunidad. Así se desprendería, entre otras, de la STC 176/1999, de 30 de septiembre (FJ 4), y la STC 74/2000, de 16 de marzo (FJ 3).

⁸⁸⁸ Precisamente, como se indica en el texto, por tal causa las organizaciones de las que formen parte alguna de estas entidades de carácter singular no cabrán en el ámbito de lo dispuesto en este art. 2.f), máxime si atendemos al tenor literal de su letra. Otra cuestión será si, no obstante a ello, podrán gozar de este régimen fiscal, que ya anticipo que sí, pero, en tal caso, no en mérito de lo dispuesto en el art. 2.f), sino de lo prevenido con carácter general en el art. 2.b) de la Ley 49/2002.

⁸⁸⁹ Adviértase la diferencia con la DA 15ª de la Ley 30/1994, que literalmente se refería a «las federaciones y asociaciones de entidades *contempladas en esta Ley*», lo que comprendía tanto a las del articulado como a las de sus disposiciones adicionales, distintamente de lo que acaece con el tenor literal de este art. 2.f).

amparo del art. 2.f) no tienen que estar exclusiva y necesariamente integradas por fundaciones y por asociaciones de utilidad pública, pudiendo estarlo también por otras asociaciones inscritas en el Registro de la AECID que cumplan los requisitos de la Ley 23/1998, de 7 de julio. No obstante, como ya razoné, mi opinión es que las ONGDs a que se refiere el art. 2.c) de la Ley 49/2002 han de ser fundaciones o asociaciones de utilidad pública, por lo que estimo que aquella interpretación tampoco sería acertada.

Lo anterior nos da pie para abordar otra polémica cuestión, no muy distinta de la que planteaba el citado art. 2.c) en su mención a las ONGDs: la declaración de utilidad pública.

2.3 La declaración de utilidad pública

En efecto, al igual que respecto de las ONGDs, el art. 2.f) no exige *expressis verbis* que el nuevo ente asociativo surgido por la unión de varias entidades sin fin de lucro necesite ser declarado de utilidad pública para poder ostentar, a su vez, la condición de ESFL. A primera vista, incluso parecería lógico, ya que, ciertamente, cabría pensar que si fuera de otra forma, si se exigiera dicha declaración, este apartado devendría inútil por redundante —lo mismo que, *a priori*, ocurría también con las ONGDs—, pues para entenderlas comprendidas dentro del régimen de la Ley 49/2002 bastaría con apelar a su art. 2.b), que ya contempla a las asociaciones declaradas de utilidad (advértase que una unión o federación de asociaciones o una asociación de fundaciones, aunque integradas por personas jurídicas, no dejan por ello de ser entidades de naturaleza asociativa que, de ser declaradas de utilidad pública y reunir los restantes requisitos, deberían poder ser consideradas ESFL). Desde esa perspectiva, la única condición que *prima facie* parece imponer el precepto que comentamos es que todos sus miembros habrían de ser *entidades sin fin de lucro*, es decir, ha de tratarse de fundaciones o de asociaciones reconocidas de utilidad pública que cumplan individualmente los requisitos a que se refiere el art. 3º de esa misma Ley⁸⁹⁰.

Este es también el criterio que, *en una primera lectura*, parece desprenderse de la resolución de la DGT de 28 de enero de 2005⁸⁹¹, en la que se daría a entender que todas las asociaciones que integren la unión, federación o asociación de las mismas deben estar necesariamente declaradas de utilidad pública, pero sugiriendo que, *cumplida dicha exigencia, no sería preciso que ésta también lo esté para que pueda disfrutar del régimen de la Ley 49/2002*. En tal sentido, afirmaré que «una vez que las asociaciones que integran la federación estén declaradas como de utilidad pública, habrán de

⁸⁹⁰ En este sentido, BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I., *Manual tributario de entidades no lucrativas...*, op. cit., p. 33, apoyados en la contestación de la DGT a la consulta vinculante que a continuación se cita en el texto.

⁸⁹¹ Resolución de la consulta vinculante núm. 96/2005, de 28 enero (JT\2005\306).

cumplir todos los requisitos [...], *pudiendo en tal caso, optar la federación por el régimen fiscal especial establecido en el Título II de dicha Ley*».

No obstante, a pesar de la opinión de algunos autores⁸⁹², a mi juicio, resulta apresurado considerar que el criterio de la DGT en dicha consulta sea el de que no es preciso que la federación esté declarada de utilidad pública si ya lo están todos sus miembros. Piénsese que, en el caso que se resolvía por el citado Centro directivo, la pregunta que se formulaba era «si cuando una federación de asociaciones *está reconocida como de utilidad pública*, lo están también las asociaciones que integran dicha federación»⁸⁹³. Y lo mismo se planteaba respecto de las entidades que pudieran integrar una confederación. Es decir, en momento alguno se suscitó la cuestión de si era necesario que también la federación (o confederación) estuviera declarada de utilidad pública para disfrutar del régimen de la Ley 49/2002, por la sencilla razón de que se partía de la premisa de que ésta ya lo estaba⁸⁹⁴.

Cierto es que los términos de la contestación no resultan muy afortunados⁸⁹⁵. Tal vez, el propósito de enfatizar, por vía de contraste, que es

⁸⁹² Así, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (*Manual tributario de entidades no lucrativas...*, op. cit., p. 33), cuando señalan que «[s]i las ENL se agrupan en una asociación, no tiene que estar, a su vez, declarada de utilidad pública para que se pueda aplicar el beneficio fiscal, pero sí cumplir con los requisitos del artículo 3 de esa norma».

⁸⁹³ La pregunta tenía su lógica, porque, como a continuación veremos, conforme al art. 32.2 de la LODA para que pueda reconocerse la condición de utilidad pública de una federación es necesario que tanto ésta como todas y cada una de las asociaciones que la integran cumplan los requisitos para obtener dicha declaración, de manera que aquélla no podría haber obtenido dicho reconocimiento si alguno de sus miembros los incumpliera. Sobre esta cuestión en el ámbito de la LODA volveremos más adelante.

⁸⁹⁴ Al margen de que resulta dudoso que la DGT fuera competente para dar respuesta sobre la eventual proyección de la *declaración de utilidad pública* de una federación (o confederación) respecto de sus miembros, al menos, sin haber escuchado el criterio del Ministerio del Interior —parecer que, si se solicitó, no se menciona en la contestación evacuada—, pues, en puridad, es aquel Departamento ministerial quien ostenta la competencia para tal declaración (en concreto, la Secretaría General Técnica por delegación del Ministro: dispositivo séptimo, apartado 1.2, de la Orden INT/985/2005, de 7 de abril, por la que se delegan determinadas atribuciones y se aprueban las delegaciones efectuadas por otras autoridades. BOE núm. 90, de 15/04/2005). Distinto es el caso de la segunda parte de la contestación; a saber, si el «reconocimiento como 'entidad sin fines lucrativos' [de la federación] puede extenderse a las entidades que la integran» (y, en tal supuesto, si sería automático o desde cuándo habría que entenderse producido); cuestión —ésta sí— que se contrae al ámbito tributario propio de la competencia de dicho Centro Directivo y en la que éste se limitó a recordar la disciplina del ejercicio de la opción por el régimen de la Ley 49/2002.

⁸⁹⁵ Así, en su primer párrafo, señala que «el artículo 2 de la Ley 49/2002, dispone que tendrán la consideración de entidades sin fines lucrativos entre otras [...] las asociaciones declaradas de utilidad pública y las federaciones y asociaciones de las mismas, es decir, *la declaración de utilidad pública debe recaer en todo caso en las asociaciones*». Ahora bien, repárese en que afirmar que dicha declaración debe recaer en todo caso en las asociaciones no significa que no deba recaer también en las federaciones y asociaciones de las mismas (asunto que no había lugar a resolver porque, como se ha dicho, no se suscitaba en la consulta).

necesario que todos los miembros de la federación estén declarados de utilidad pública, pero que, a la inversa, la declaración de utilidad pública de la federación no implica la extensión de dicho reconocimiento a sus integrantes y que, por consiguiente, éstos no podrían, por ese solo hecho, acogerse al régimen de la Ley 49/2002 (que era la cuestión que se planteaba), fuera lo que llevara al citado Centro Directivo a esa confusa redacción, en la que *parece* querer decir —lo que, desde luego, ni se le había preguntado ni resulta claro en la respuesta— que, distintamente, la declaración de utilidad pública de todos sus miembros sí permite, en cambio, disfrutar a ésta, sin más, de dicho régimen especial. Y esto, cuando menos, resulta discutible.

En mi opinión, además de que la contestación de la DGT no llega a expresar abiertamente que la federación no precisa ostentar dicha condición, debe tenerse en cuenta que el pasaje de donde podría desprenderse tal (errónea) idea se ubica inmediatamente después de reproducir el art. 4 del RD 1740/2003, que se refiere al procedimiento de declaración de utilidad pública de federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones, en el que se parte de la base de que dicha declaración, bien tiene lugar a favor de la federación, confederación o unión de asociaciones (*así, cuando la haya pedido exclusivamente para sí misma*, caso para el que se remite a los trámites de sus artículos 2 y 3; es decir, a los de las declaraciones *individuales*), bien se produce *a favor de ésta y de todas o algunas de las asociaciones que la integran* (procedimiento de reconocimiento *múltiple*). *Ergo*, tanto en uno como en otro supuesto, sea en la declaración individual, sea en la múltiple, la federación resulta, en todo caso, declarada de utilidad pública.

Dicho en otros términos, la DGT no se detiene —porque, insisto, no era objeto de la consulta— en la cuestión de si, encontrándose todas las asociaciones ya declaradas anteriormente de utilidad en los correspondientes procedimientos individuales y deseando agruparse luego en una federación, es necesario que ésta solicite dicho reconocimiento, y si, caso de que no lo hiciera, ello podría obstar al disfrute por la misma del régimen de la Ley 49/2002. Su contestación, muy distintamente, se enmarca en el supuesto de la declaración múltiple (y simultánea) a que se refiere el citado art. 4 del RD 1740/2003. Y en dicho contexto es absurdo plantear si la federación no precisa estar declarada de utilidad, siendo suficiente la de sus integrantes, porque conforme a dicho precepto *el reconocimiento de utilidad pública abarca a todas: tanto a la federación como a las asociaciones para las que «también» se haya solicitado la declaración en ese mismo procedimiento*.

Por otro lado, la interpretación de que no es preciso el reconocimiento de utilidad pública de la federación o de la asociación de entidades sin de lucro para que éstas disfruten del régimen especial encuentra un grave impedimento en la exigencia de que, para poder ostentar ellas mismas la condición de entidades sin fin de lucro, deben cumplir, además, todos los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002 (puesto que dicha Ley no las exceptúa de su observancia) y, entre ellos, por ejemplo, se halla el de la rendición de cuentas (art. 3.9º);

requisito que, sin embargo, la normativa sustantiva sólo previene para las que estén declaradas de utilidad pública⁸⁹⁶. Recordemos que las asociaciones que no ostentan dicha condición deben llevar una contabilidad que permita obtener una imagen fiel de su situación económico-financiera y patrimonial (art. 14 LODA), pero no han de rendir cuentas más que ante sus asociados.

Como ya expresé con motivo de las ONGDs, en mi opinión, junto a la ausencia de fin de lucro y la persecución de fines de interés general, una característica esencial, común a todas las entidades a las que se ha brindado la posibilidad de disfrutar de este régimen fiscal, radica en tratarse de entidades sometidas al control y supervisión de la Administración. Sería incoherente que la Ley 49/2002 se hubiera apartado en este caso de dicha premisa, permitiendo que estos entes asociativos de segundo (o tercer) grado quedasen exentos de dicho control, por más que puedan estarlo sus miembros, con los que, como se dijo, no se confunden, ya que tanto cada uno de éstos como la unión formada por los mismos disfrutan de personalidad jurídica propia. Ello induce a considerar que no resulta suficiente, a efectos de que ostenten la condición de ESFL, con que todos sus integrantes lo sean: *es preciso que la nueva entidad constituida también esté declarada ella misma de utilidad pública* y, por consiguiente, esté sujeta al deber de rendir cuentas y al cumplimiento de los demás requisitos a que se subordina el disfrute de este régimen fiscal.

Esta última interpretación, por otra parte, resulta congruente con lo dispuesto en el art. 32 de la LODA, en cuyo apartado 2 señala que «Las federaciones, confederaciones y uniones de entidades contempladas en esta Ley *podrán ser declaradas de utilidad pública*, siempre que los requisitos previstos en el apartado anterior [se refiere a los requisitos para obtener dicha declaración] se cumplan, *tanto por las propias federaciones, confederaciones y uniones, como por cada una de las entidades integradas en ellas*»⁸⁹⁷.

Refuerza igualmente el anterior criterio, el hecho de que el art. 4 del RD 1740/2003, al referirse al procedimiento múltiple de declaración de utilidad pública, parte del presupuesto de que ésta se ha de solicitar, en todo caso, para la unión, federación o confederación de que se trate, aunque se pida «*también*» dicho reconocimiento «para todas o algunas» de las entidades que la integran⁸⁹⁸. Por consiguiente, la circunstancia de que sus miembros ostenten dicha condición no excusa que haya de solicitar su reconocimiento para sí misma; exigencia de la que en ningún momento es dispensada.

⁸⁹⁶ Cfr. arts. 34.1 LODA y 5 del RD 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

⁸⁹⁷ Análoga exigencia, como ya anotamos, se contenía en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, cuya DA 15ª, recordémoslo nuevamente, establecía que «Las federaciones y asociaciones de entidades contempladas en esta Ley podrán disfrutar del régimen fiscal previsto en el Título II, *siempre y cuando los requisitos previstos en el mismo se cumplan tanto por las federaciones y asociaciones respectivas como por las entidades integradas en las mismas*».

⁸⁹⁸ Cfr. artículo 4, apartado 1, pfo. 1, y apartado 3, del repetido RD 1740/2003.

A este respecto, no obstante, es necesario referirnos aún a dos interpretaciones contrapuestas de dicho artículo 4º, aunque ya no en lo que concierne a la declaración de utilidad pública de la federación, sino en lo que atañe a la de sus integrantes.

Por un lado, aquella con arreglo a la cual todos sus miembros habrían de estar declarados de utilidad pública, bien *previamente* al reconocimiento instado por la federación, confederación o unión de asociaciones de que se trate, bien *simultáneamente* a la solicitud formulada por ésta para su declaración en el mismo procedimiento de reconocimiento múltiple.

Por otro, la que estimaría que las entidades asociativas de segundo (o ulterior) grado que pretendan dicha declaración pueden estar integradas por asociaciones que no hayan obtenido dicho reconocimiento⁸⁹⁹.

A mi juicio, no obstante a las críticas que pudieran verterse desde la más amplia efectividad del derecho de asociación, parece más plausible la primera de dichas lecturas: a saber, que el art. 4 del RD 1740/2003 se refiere a

⁸⁹⁹ Resulta expresiva de esa postura la Ponencia presentada por Juan TÉLLEZ (Fundación Luis Vives) en el *VIII Seminario de Asociaciones de Educación Ambiental* cuando afirma que «[n]o se puede obviar que tal disposición —en referencia al art. 32.2 LODA— *choca frontalmente con la realidad actual del tejido asociativo español, habida cuenta que la inmensa mayoría de federaciones, confederaciones, y uniones, se nutren tanto de entidades declaradas, como de otras que no han obtenido la mención*. No obstante, atendiendo a su literalidad, *el precepto no exige que todas las entidades estén declaradas de utilidad pública, sino únicamente que cumplan los requisitos*. En cualquier caso —continuará el autor—, *la inidoneidad del precepto* —a saber, del art. 32.2 LODA— la solventa el artículo 4 del Real Decreto 1740/2003, de cuya redacción se desprende, sin género de duda [i?], que las federaciones, confederaciones y uniones pueden estar integradas, tanto por asociaciones declaradas, como por entidades que no han obtenido la mención». (Cfr: TÉLLEZ, J.: «El régimen jurídico de la federación: aspectos fundamentales». Ponencia inaugural del *VIII Seminario de Asociaciones de Educación Ambiental*, celebrado en Santa María de Cayón (Cantabria) del 9 al 11 de Noviembre de 2007. Su texto puede consultarse en la *Carpeta Informativa del Centro Nacional de Educación Ambiental* del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente de agosto de 2008 y en el sitio web de dicho Ministerio en la dirección: http://www.magrama.gob.es/es/ceneam/grupos-de-trabajo-y-seminarios/asociaciones-de-educacion-ambiental/juan_tellez_tcm7-13235.pdf [fecha último acceso al documento 12/08/2015]. La cursiva es mía).

Ésta, a primera vista, parecería ser también la postura que sigue el propio Ministerio del Interior, cuando, al reconocer la utilidad pública de federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones, incluye ritualmente en sus resoluciones la fórmula de que «Se declaran de utilidad pública a las siguientes Federaciones o Asociaciones, a las que se refiere el expediente instruido, *por lo que las entidades que la integran sólo podrán obtener dicha declaración previa solicitud instada al efecto e instrucción del oportuno expediente*». Sin embargo, como luego veremos en el texto, a pesar de la apariencia, entendemos que no es así y que el criterio administrativo es —debería ser— que la declaración instada en el *procedimiento de reconocimiento múltiple* requiere, cuando menos, que todas reúnan las condiciones para ser declaradas de utilidad pública conforme al art. 32 LODA. Otra cosa es que si alguna de las que la componen no reúne los requisitos, se haya abierto la posibilidad de que la federación, confederación o unión de que se trate todavía pueda obtener la declaración individualmente por la vía del art. 3 del RD 1740/2003, pero no como entidad de segundo grado.

supuestos en que se insta la declaración sólo para sí o, en su caso, también para (todas o) algunas de las entidades que componen la unión, federación o confederación, pero *porque todas o el resto de sus integrantes ya ostentan dicha calificación*, sin que quepa la posibilidad de que se declaren de utilidad pública *por la vía del art. 4.3* (procedimiento de declaración múltiple) si alguno de sus miembros no reúne las condiciones para obtenerla.

En efecto, dada la literalidad del art. 32.2 de la LODA, podrá discutirse, acaso, si todas las entidades que integran la federación, confederación o unión que pretenda ser reconocida de utilidad pública han de estar también expresamente declaradas —previa o simultáneamente— de utilidad pública para que aquéllas puedan obtener dicho reconocimiento, pero, desde luego, lo que ya no se compadece con la letra de dicho artículo 32.2 es que sus integrantes puedan no reunir los requisitos establecidos en el art. 32.1 de dicha Ley.

El propio apartado d) del art. 4.3 del reiterado RD 1740/2003 es taxativo al señalar que «la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior formulará propuesta negativa de declaración» si los requisitos no son cumplidos «tanto por las propias federaciones, confederaciones y uniones como por cada una de las asociaciones integradas en ellas».

Ahora bien, sentado la anterior, adviértase que si sus integrantes cumplen todos los requisitos necesarios para ser declarados de utilidad pública no parece muy lógico, al menos en la normalidad de los casos, que se omita la solicitud de su declaración (simultánea) respecto de aquellos que, cumpliendo todas las condiciones, por la razón que sea, aún no la hubieran obtenido. Pienso que es justamente ésta la oportunidad que parece estar brindando el art. 4.3 del repetido RD 1740/2003 y no, desde luego, la de dispensar de requisito alguno.

Piénsese que no tiene sentido que se haya comprobado que cumplen las exigencias para ser declaradas de utilidad pública —lo que ha de producirse, en todo caso, como *paso previo* al reconocimiento de tal condición a la federación de que forman parte— y que, no obstante a dicho examen positivo, se ignore ese hecho más allá de la declaración de utilidad pública de la federación. Por lo demás, no se me antoja descabellado, sino antes al contrario, considerar que el último requisito de la letra e) del art. 31.1 de la LODA ha de interpretarse en el sentido de que es necesario que tanto las propias federaciones, confederaciones y uniones, *como cada una de las entidades integradas en ellas* (evidentemente, en este caso las que aún no estuvieren declaradas de utilidad pública) hayan presentado la correspondiente *solicitud* para su reconocimiento, que, recordémoslo, es la que marca la fecha desde la que ha de computarse el ininterrumpido cumplimiento de todos los requisitos de las letras precedentes, lo que enlaza, como más atrás señalaba, con el art. 4.3 del RD 1740/2003 cuando previene que dicha declaración, si no se hubiere instado de forma independiente, pueda efectuarse *simultáneamente* a la solicitud formulada por la federación, confederación o unión de la que

formen parte para su concesión en el mismo procedimiento de reconocimiento múltiple.

A ello no se opone que el art. 4.2 del RD 1740/2003 contemple que la unión, federación o asociación de entidades pueda instar la declaración de utilidad pública *exclusivamente para sí misma*. En mi sentir, tal previsión no autoriza a que las asociaciones que la integran queden dispensadas de obtener dicha declaración o que ésta pueda ser diferida a un momento posterior, sino, a lo sumo, a que, en tal caso, **aquella pueda ser contemplada no como federación, confederación o unión de asociaciones, esto es, no como una entidad asociativa de segundo grado, sino como una asociación simple, de primer nivel**, de lo que se sigue que no haya lugar a exigir que sus promotoras deban cumplir requisito alguno⁹⁰⁰.

La misma regla ha de servir de pauta para interpretar el art. 4.3.e) del reiterado Real Decreto, cuando señala que la Orden resolutoria del Ministro del Interior con la que concluye el procedimiento de declaración múltiple «relacionará expresamente las asociaciones integradas en la federación, confederación o unión que se declaran de utilidad pública». A la luz tanto del art. 32.2 LODA como del art. 4.3.d) del Real Decreto de constante cita, tal mención no puede entenderse en el sentido de que avale la posibilidad de declarar de utilidad pública a asociaciones de segundo grado que integren a entidades que no reúnan los requisitos para merecer dicho reconocimiento. El que la Orden resolutoria haya de relacionar las asociaciones que en la misma se declaran de utilidad pública es una cautela lógica y hasta exigible aunque no se hubiere explicitado, pero en modo alguno significa que las restantes

⁹⁰⁰ Este parece ser, como anteriormente anticipábamos, el criterio de la Administración. Así, en la 1ª edición de la *Guía de Asociaciones*, publicada por el Ministerio del Interior en junio de 2007, se señalaba después de la transcripción del art. 32.2 LODA que «El Ministerio del Interior interpreta que este artículo es aplicable en el supuesto de declaraciones de utilidad pública *múltiples*, es decir, cuando la federación lo pide para sí misma y también para todas o algunas de las entidades que la integren. Si la federación lo pide sólo para sí misma, no es aplicable el [artículo] 32.2 antes citado, y obviamente la declaración de utilidad pública no comprenderá a las entidades que integran la federación». Cfr., CORTÉS DE ABAJO, E. y MARTÍNEZ ESTEBAN (dirs.), *Guía de Asociaciones*, Ministerio del Interior, Secretaría General Técnica, 1ª edición, Madrid, junio 2007, p. 36.

En el mismo sentido se expresa la 2ª edición de dicha Guía, publicada en junio de 2017 y elaborada por José Rafael ROJAS JUÁREZ, a la sazón, Subdirector General de Asociaciones, Archivos y Documentación del citado Ministerio, en la que se expone que «[e]n el caso de federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones puede concurrir un doble supuesto: a) que la utilidad pública se declare sólo para las federaciones, confederaciones y uniones; b) que la utilidad pública se declare tanto para las propias federaciones, confederaciones y uniones como para todas o algunas de las entidades que las integran», anotando seguidamente respecto del primer supuesto que «[la] declaración de utilidad pública *singular* requiere que las federaciones, confederaciones y uniones, por sí mismas, cumplan los requisitos legales. Por tanto, *no es necesario que las entidades que integran las federaciones, confederaciones y uniones cumplan a su vez tales requisitos, si bien, como contrapartida, la declaración de utilidad pública no alcanza a las entidades que integran las federaciones, confederaciones y uniones*». ROJAS JUÁREZ, J.R., *Guía de Asociaciones*, Ministerio del Interior, Secretaría General Técnica, 2ª edición, Madrid, junio 2017, p. 51. La cursiva es mía.

asociadas puedan no estarlo. Como venimos señalando, la declaración de utilidad pública que se reconoce a la federación no se contagia a sus integrantes, por lo que, ante eventuales incorporaciones posteriores, es preciso especificar los entes asociados a quienes se ha reconocido aquella condición en dicho procedimiento múltiple, justamente para evitar cualquier confusión respecto de las que puedan pretender adherirse después.

El mismo art. 4.3 añade seguidamente en su apdo. f) que «las posteriores incorporaciones de asociaciones a federaciones, confederaciones y uniones declaradas de utilidad pública no conllevan para las nuevas asociaciones incorporadas la atribución automática de dicha condición⁹⁰¹, por lo que tales asociaciones *deberán* solicitar por sí mismas la declaración de utilidad pública». De lo que cabe colegir, *a contrario*, respecto de las «incorporaciones anteriores» al reconocimiento de utilidad pública de la federación, que o bien se trata de asociaciones que obtuvieron la declaración en el mismo procedimiento múltiple que ésta, o bien que ya la ostentaban desde antes.

A propósito de este último precepto es oportuno anotar que el mismo no aclara si tales nuevas asociaciones han de esperar para poder incorporarse a que se les declare de utilidad pública⁹⁰² y si su afiliación, sin haberseles reconocido antes dicha condición, puede causar la pérdida de la que tuviera la unión, federación o confederación en que se integren⁹⁰³. Lo que sí previene su

⁹⁰¹ Adviértase, por lo que enseguida diremos en el texto, que el precepto citado habla de las nuevas asociaciones «incorporadas», no que «pretendan incorporarse», como hubiera sido más correcto, en mi sentir, atendida la letra del art. 32.2 LODA.

⁹⁰² Recordemos que conforme al art. 32.1.e) LODA una de las condiciones establecidas a tal efecto es que «se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, *al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud*».

⁹⁰³ A este respecto, se nos antoja más certera la locución que se utilizaba en la DA 15ª de la Ley 30/1994 (vid. anterior nota 897) cuando reconocía la posibilidad de que disfrutaran del régimen especial «*siempre y cuando*» cumplieran los requisitos previstos —y no «*siempre que*», como ahora emplea el art. 32.2 de la LODA respecto de la declaración—, en la medida en que aquella expresión reflejaba mejor no sólo que habían de cumplirlos, sino que únicamente *a partir del momento* en que se cumplieran tanto por las propias federaciones, confederaciones y uniones como por cada una de las asociaciones integradas en ellas podrían acogerse al régimen especial. Pero no estimo que con el cambio de expresión se hubiera pretendido alterar dicho significado.

En este sentido, no nos parece banal que algunas de las entidades a que antes nos referíamos, como era el caso de la CONGDE (vid. nota 879), cuando han protocolizado en normas internas la incorporación a las mismas de nuevos miembros, hayan contemplado entre los requisitos de admisión que el aspirante debe cumplir análogas exigencias que las requeridas en la LODA para la declaración de utilidad pública, incluido el período mínimo de dos años. Así, por ejemplo, en el Reglamento de Procedimientos Internos de la citada organización, se establece en su artículo 32.4 que, entre otros documentos que han de acompañar para la solicitud de ingreso en la Coordinadora, deben aportar: «Memoria de actividades correspondiente a los dos años anteriores a la solicitud de admisión que se

art. 7.10 —con no mucho mayor éxito de redacción— es el caso contrario: «En los supuestos de declaraciones de utilidad pública múltiples con arreglo al artículo 4.3, en que se haya dado de baja una entidad de una asociación de personas jurídicas, o una asociación integrada en una federación, así como en el supuesto de extinción de éstas, *siempre que la persona jurídica simple o la compuesta esté declarada de utilidad pública*, la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior incoará el correspondiente procedimiento, por los trámites de este artículo, para acordar el mantenimiento o la revocación, total o parcial, de la declaración».

De nuevo, la poco acertada letra del Reglamento podría inducir a una interpretación errónea. Nótese que nos encontramos en el procedimiento de revocación de una declaración de utilidad pública múltiple y que el fragmento en cursiva parece dar a entender que cabría la posibilidad de que alguna de las entidades asociadas o la propia federación o asociación de entidades no lo estuvieran. No es así. A mi juicio, a lo que se está refiriendo el transcrito art. 7.10 es, simplemente, al mantenimiento o no de la declaración de utilidad pública de la asociación que se separa, o de las que integraban la unión o federación en el supuesto en que ésta se extinga, cuando, en uno y otro caso, dicha condición se hubiere reconocido en un procedimiento de declaración de utilidad pública múltiple.

Finalmente, debemos recordar que aunque el art. 32.2 LODA, cuando alude a la posibilidad de ser declaradas de utilidad pública, se refiera sólo a «las federaciones, confederaciones y uniones *de entidades contempladas en esta Ley*» (lo que, en una lectura precipitada, parecería excluir de dicho reconocimiento a la agrupación de otras entidades que no fueran asociaciones), debe tenerse en cuenta, sin embargo, que el apartado 1 de dicho mismo artículo 32 se refiere, con carácter general, a la posibilidad de que *cualquier asociación* —y, por tanto, también aquéllas integradas por personas jurídicas, sean éstas o no entes asociativos— pueda ser declarada de utilidad pública si reúne los correspondientes requisitos. Así se desprende también del art. 2.4.a) del RD 1740/2003, cuando, en relación a la solicitud de declaración

presente y que deberá contener un listado de proyectos en los ámbitos de trabajo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de los Estatutos, se vinculan a la cooperación internacional para el desarrollo, en los que se encuentra participando directamente en el momento de la solicitud, al objeto de reflejar la experiencia probada de la organización en el campo específico del desarrollo». No obstante, debemos anotar que en fecha reciente se ha producido la modificación de sus estatutos para dar cabida a entidades que no gozan de todas las características que sí se exigen para los miembros de pleno derecho (análoga modificación estatutaria acometería también la *Plataforma de ONG de Acción Social* a que también aludimos más atrás en la misma nota), aunque, en mi criterio, estas nuevas entidades «asociadas» (art. 17 a 19 de los Estatutos de CONGDE) o «colaboradoras» (art. 15 de los Estatutos de la referida Plataforma) no serían, en rigor, auténticos miembros, ya que, entre otras consideraciones, *carecen del derecho de voto*, lo que, de interpretarse en otro sentido, situaría a sus estatutos en contradicción con lo dispuesto en el art. 21 de la LODA. En todo caso, no será ocioso señalar, por lo que ya hemos indicado en el texto, que ni la citada Coordinadora ni la mentada Plataforma se encuentran inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones como una federación, confederación y unión de asociaciones (Sección 2ª), sino como asociaciones (Sección 1ª).

de utilidad pública, ordena que en la memoria que ha de acompañarse se consigne el «número de socios -*personas físicas o jurídicas*- que integran la asociación», sin referirse a la naturaleza asociativa de estas últimas.

Adviértase que, en el mismo sentido, su antecesor, el derogado Real Decreto 1786/1996, de 19 julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, ya consignaba en su Preámbulo que dicha declaración «puede alcanzar a las federaciones y asociaciones de *entidades*». Y en sus artículos 2.3.a) y 4 se refería expresamente a la posibilidad de que pudieran ser declaradas de utilidad pública tanto las federaciones de asociaciones como las «asociaciones de *personas jurídicas*» (e, incluso, de «personas físicas y jurídicas»), previniendo que tanto unas como otras pudieran obtener para sí mismas y para todas o algunas de las entidades no lucrativas que las integran una *declaración de utilidad pública múltiple*, a diferencia del actual Real Decreto 1740/2003, que sólo lo contempla respecto de las federaciones, confederaciones y uniones de *asociaciones*, sin perjuicio de que quepa dicha declaración —aunque no de forma colectiva— para las asociaciones de otras personas jurídicas.

Así lo entendió la doctrina⁹⁰⁴ y así lo confirmaría igualmente la propia práctica administrativa, en la que se ha reconocido de utilidad pública a asociaciones formadas por entidades distintas, como la *Asociación Española de Fundaciones*, declarada de utilidad pública por Orden INT/3293/2003, de 22 de octubre⁹⁰⁵, o la *Federación Española de Municipios y Provincias*, asociación de entidades locales declarada también de utilidad pública por Acuerdo del Consejo de Ministros de 26 de junio de 1985^{906, 907}.

⁹⁰⁴ Por todos, DE SALAS MURILLO, S.: *Las asociaciones sin ánimo de lucro...*, op. cit., p. 121).

⁹⁰⁵ BOE núm. 284, de 27 noviembre 2003, p. 42373.

⁹⁰⁶ BOE núm. 78, de 1 abril 2003, p.12638.

⁹⁰⁷ Aunque, en mi sentir, esta última constituye un caso *sui generis*: así, prescindiendo de que su creación y posterior declaración de utilidad pública tuvo lugar con anterioridad a la LODA, al amparo de la DA 5ª de la LRBRL y de la vieja Ley de asociaciones de 1964, debe recordarse que la FEMP se encuentra integrada por entidades de derecho público y lo que es más importante a estos efectos: participa en funciones de relevancia pública —no en el sentido de relativas al «interés general», sino en el más restringido de afectar al poder público— en la medida en que constituye uno de los cauces e instrumentos de la participación de las entidades locales en el proceso de decisión e implementación de las políticas de la Administración del Estado, que es uno de los aspectos en que se traduce la autonomía que dichos entes locales tienen constitucionalmente reconocida (cfr. art. 2 y DA 5ª.4 de la LRBRL), lo que tensiona —o quiebra, según se mire— su calificación como mera asociación de naturaleza «privada», que son a las que se contrae la LODA, aunque admita que éstas puedan constituirse o tengan entre sus asociados a personas de naturaleza pública. La modificación de la DA 5ª.4 de la LRBRL por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, disponiendo que «Las asociaciones de Entidades Locales de ámbito estatal con mayor implantación en todo el territorio —a saber, *de facto*, sólo la FEMP— ostentarán la *representación institucional de la Administración local* en sus relaciones con la Administración General del Estado», parece confirmar esta sospecha, que no logra disipar ni la remisión que el apartado 1 de dicha DA 5ª hace (adviértase: con carácter supletorio de «su normativa

Ahora bien, como antes indicaba, nótese cómo, a diferencia de lo que sucedía bajo el derogado RD 1786/1996, una asociación de fundaciones o de otros entes de naturaleza no asociativa o una asociación integrada por personas jurídicas de distinta naturaleza (asociaciones mixtas), *en la filosofía de la LODA y sus reglamentos de desarrollo*, no se reputan como *asociaciones de segundo grado* o, más exactamente, no se las otorga el mismo tratamiento que a éstas a efectos de su eventual declaración de utilidad pública, sino que se las asimila a las de *primer grado o nivel*, cuya sede queda situada en los arts. 32.1 LODA y 2 y 3 del RD 1740/2003, por lo que para la obtención de

específica») a la «legislación del Estado en materia de asociaciones», ni tampoco la referencia a la LODA que efectúa su apartado 2, tras la redacción que le fue dada por el art. 1.1 de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local. A lo anterior aun debe añadirse que en el Reglamento de Régimen Interior de la FEMP, aprobado por su Consejo Territorial el 16/12/2014, se (auto)atribuye no sólo la representación institucional de la Administración Local en sus relaciones con la Administración General del Estado, en consonancia con el apartado 4 de la referida DA 5ª, sino también ante «las Cortes Generales, el Gobierno de la Nación y las demás instancias que integran la organización institucional del Estado Español, así como ante los diversos organismos y asociaciones internacionales» (art. 66), incluso «interviniendo, si fuera necesario, en la formulación de la normativa legal que afecta a los Entes Locales», como reza en el art. 7 de los Estatutos de dicha Federación, aprobados por su X Asamblea General de 24/09/2011. Por otra parte, al margen de su consideración como «poder adjudicador», la potestad de crear «centrales de contratación» a la que puedan adherirse sus asociadas —potestad reservada por el TRLCSP a las Administraciones Públicas (o, según cierta lectura, al Estado, las CCAA y las Diputaciones: véanse los informes de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del MINHAP núms. 19/01, de 3-07-2001 y 27/09, de 1-02-2010) y conferida también a las «asociaciones de entidades locales» por la citada Ley 27/2013— abunda en las mismas dudas. Y otro tanto cabría aducir en relación a la contabilización y fiscalización del gasto, habida cuenta de que ésta se nutre principalmente con fondos públicos provenientes de los entes locales asociados y del propio Estado a través de subvenciones. En resumen, a mi juicio, la referida Federación no constituye —al menos, hoy— una asociación cuyos integrantes, aunque entidades públicas, no se distinguen de los miembros particulares de cualquier asociación privada, que son, insisto, las que entran en el ámbito de la LODA (vid. el penúltimo pfo. de su E. de M. y el último inciso de su art. 1.3), sino que se aproxima a una «asociación de configuración legal», aunque su constitución sea voluntaria y su afiliación a la misma también lo sea, lo que, a mi juicio, es más mérito del principio de autonomía local del art. 140 CE que de la libertad de asociación del art. 22 CE; es decir, se encontraría más cercana al Derecho público que al privado. En análogo sentido se pronuncia RODRÍGUEZ ÁLVAREZ para quien la FEMP «desde una perspectiva estrictamente jurídica, es una *asociación especial de Derecho público*, y por lo tanto de afiliación voluntaria», aunque precisando seguidamente que «no puede calificarse a la FEMP jurídicamente de *corporación*, al faltar el elemento compulsorio en la afiliación propia de ésta» (Cfr. RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, José Manuel, *Las Asociaciones de entidades locales en España*, Ministerio de Administraciones Públicas, BOE, Madrid, 2002, pág. 231. La cursiva es mía). Pero sobre el análisis de dicha cuestión, que suscita serios interrogantes, no sólo desde el punto de vista de la naturaleza jurídica de la referida entidad, sino también, entre otras, desde la perspectiva de la autonomía local y de la del derecho (negativo) de asociación —caso de que se conviniera en reconducirla a las de derecho privado a que se refiere la referida Ley Orgánica—, no podemos ocuparnos aquí. Baste, pues, en lo que ahora nos interesa, con subrayar la idea de que la heterogeneidad de la composición de las asociaciones de personas jurídicas no ha obstado a su declaración de utilidad pública, aunque sí, como veremos, a los procedimientos para obtenerla.

dicha declaración han de seguir el *procedimiento de reconocimiento individual*, cual si se tratase de asociaciones de personas físicas⁹⁰⁸.

Pero, en definitiva, sea por la vía del art. 3 del RD 1740/2003 (procedimiento de reconocimiento individual), sea por la de su art. 4 (procedimiento de reconocimiento múltiple), la naturaleza de sus miembros, asociativa o fundacional, no empece a la declaración de utilidad pública del nuevo ente constituido por las mismas.

Pues bien, trasladándonos del ámbito de dicha declaración al del régimen de la Ley 49/2002, la perspectiva, aunque distinta, nos conduce a un resultado similar.

3. EL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 2.F) DE LA LEY 49/2002

En efecto, desde el punto de vista del art. 2 f) —y anótese, por lo que después se indica, que lo que ahora se dice lo es desde la sola perspectiva de dicho apartado—, es irrelevante la naturaleza asociativa o institucional de las entidades asociadas, lo importante es que todos los miembros que integren la federación o asociación, todos, deben ser necesariamente entidades sin fin de lucro (*id est*, ha de tratarse, en síntesis, de fundaciones o de asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos del art. 3), de manera que la integración de entidades que no ostenten dicha condición implicaría la imposibilidad de disfrute del régimen fiscal privilegiado *por la vía de dicho apartado*.

Conviene apostillar a este respecto que cuando el precepto habla de «federaciones», cabe conceder, conforme a lo que anteriormente expuse, que se está refiriendo no a la asociación de cualquiera de las entidades sin fin de lucro que anteriormente menciona —lo que sería redundante y, en ausencia de explicación alguna, no se compadecería tampoco con la terminología que se utiliza en el ámbito civil, que parece reservar dicho término para la agrupación de entidades de naturaleza asociativa—, sino que está designando concretamente a las federaciones de «asociaciones». Ahora bien, de *asociaciones, sí, pero de utilidad pública*. No tendría ningún sentido que cuando se tratase de una «asociación de asociaciones» —de una federación— no fuese preciso que sus miembros ostentasen dicha condición y, en cambio, en el caso de las asociaciones mixtas —v.gr., de fundaciones y asociaciones—, sí se exija que las asociaciones que pudieran integrarlas estén inexcusablemente declaradas de utilidad pública para poder gozar de este régimen fiscal: adviértase que dicha segunda expresión del art. 2 f) requiere

⁹⁰⁸ De hecho, como ya expuse, entidades como CONGDE o como la Plataforma de ONG de Acción Social, a que más atrás nos referimos, figuran inscritas no en la Sección del Registro Nacional correspondiente a las Federaciones, Confederaciones y Uniones de asociaciones (Sección 2ª), sino en la correspondiente a las asociaciones (Sección 1ª).

que [todos] sus miembros sean «entidades sin fines de lucro» y una asociación sin ese reconocimiento no lo sería.

A mi juicio, la razón de dicha exigencia estriba en el hecho de que estas organizaciones tienen como *principal designio* o, al menos, como una de sus principales funciones, según ya expuse, la de prestar asistencia y apoyo de muy diversas formas a las entidades que las componen, de modo que si entre ellas se encontraran algunas que no ostentaran la calificación de entidades sin fin de lucro, *id est* que no persiguieran fines de interés general o, aun persiguiéndolos, no se hubiere verificado por la Administración (v.gr., por los protectorados, en el caso de las fundaciones, o el órgano encargado de su declaración de utilidad pública, en el caso de las asociaciones) que tal es su misión, encontrándose sometidas a su control y supervisión, se correría el riesgo de que pudieran beneficiarse entidades que persiguieran fines de interés particular o buscaran un lucro, en el sentido amplio de obtención de ventajas en el exclusivo provecho de sus miembros, fundadores o personas afines.

Recordemos que, con carácter general, tanto la Ley 50/2002, respecto de las fundaciones, como la LODA, respecto de las asociaciones de utilidad pública, y, desde luego, la Ley 49/2002, respecto de las entidades sin fin de lucro a que se dirige su régimen, proscriben que sus miembros, fundadores, patronos, directivos, representantes estatutarios y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado, es decir, que personas que mantengan una vinculación directa con la entidad sin fin de lucro de que se trate, sean los destinatarios de las actividades que realice o puedan beneficiarse de condiciones especiales para utilizar sus servicios⁹⁰⁹. Ahora bien, nótese que, en cualquier caso, cuando esos miembros son, a su vez, entidades sin fin de lucro no hay peligro o, al

⁹⁰⁹ A este respecto cabe traer a colación la contestación a la consulta vinculante (V0543-05) evacuada por la DGT con fecha 1/04/2005. Se trataba de una fundación dedicada a la prestación de servicios médicos, de asistencia sanitaria y de hospitalización, que ofrecía dichos servicios a cualquier persona cobrando precios normales de mercado. Junto con la oferta al público en general, dicha fundación prestaba una parte significativa de sus servicios a dos de las entidades fundadoras (una de ellas mutua de seguros), retribuyéndose también dichos servicios a precios de mercado. La cuestión que se planteaba era precisamente si el hecho de que los destinatarios de una parte significativa de sus servicios fueran dos de sus entidades fundadoras podía implicar que no se entendiera cumplido el requisito del apartado 4º del artículo 3 de la Ley 49/2002 y, por tanto, que no fuera de aplicación el régimen fiscal contemplado en dicha Ley.

Pues bien, para la Administración Tributaria, dado que una parte significativa de las actividades o servicios que realizaba la consultante se destinaban a los fundadores, aún cuando los mismos no se beneficiaban de condiciones especiales, ello permitía concluir que dichos fundadores eran los destinatarios principales de dichas actividades, por lo que se incumplía el requisito 4º del artículo 3 de la Ley 49/2002.

El tema, no obstante, se presta a polémica e incluso, como a continuación se señalará en el texto, cabe recordar, por ejemplo, que la LODA lo que prohíbe es que su actividad no esté restringida «exclusivamente» (que no es lo mismo que «fundamentalmente» o «principalmente», como se encargó de precisar, primero la Audiencia Nacional en su sentencia de 9 de septiembre de 2009 (Sala de lo contencioso, Sección 5, rec. núm. 277/2008) y, posteriormente, el Tribunal Supremo en su sentencia confirmatoria de 13 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4798).

menos, se minimiza riesgo de que la entidad pueda instrumentalizarse al servicio de personas o entidades ajenas al interés general.

Así, el art. 32.1.b) LODA impone como requisito para que una asociación pueda ser declarada de utilidad pública, «que su actividad no esté restringida *exclusivamente* a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines» y, en análogo sentido, el art. 3.3 de la Ley 50/2002 establece que «[e]n 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**»; ergo, a contrario, se ha de entender que sí cabría cuando dichas personas jurídicas persigan fines de interés general⁹¹⁰.

A la misma conclusión cabe llegar, como decía, en el caso de la Ley 49/2002, en cuyo art. 3.4^o se consagra también análoga regla general respecto de los beneficiarios de sus actividades, a lo que no obstan, como en su momento analizaré, las salvedades que contempla seguidamente en sus párrafos último y penúltimo por razones de política social y económica⁹¹¹, en paradójica discordancia, por cierto, con los límites más estrechos de la LODA y de la Ley 50/2002.

⁹¹⁰ Adviértase cómo la misma idea se reitera luego en el art. 33.2 de la misma Ley 50/2002 cuando dispone que «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 [...]».

⁹¹¹ En efecto, como se ha señalado en el texto, el art. 3.4^o de la Ley 49/2002, con carácter general, establece como uno de los requisitos para poder disfrutar del régimen fiscal especial «[q]ue 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 [sin fin de lucro], ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios». Sin embargo, a continuación consigna ciertas excepciones. Así, en sus párrafos último y penúltimo establece que:

«Lo dispuesto en el párrafo anterior [en referencia a su párrafo primero, que se acaba de transcribir] no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior» [a saber, «Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español»].

Ahora bien, se ha de destacar que la exigencia de que sus miembros sean entidades sin fin de lucro no significa que, caso de que alguno de sus componentes no lo sea, queden absolutamente privadas de gozar del repetido régimen fiscal: su disfrute aún podría producirse al amparo de lo establecido no en el art. 2.f) que venimos examinando, sino de lo dispuesto en el art. 2.b), es decir, como cualquier otra asociación de utilidad pública, obviamente, siempre que hayan obtenido dicho reconocimiento.

Esta es también, en suma, la vía por la que las asociaciones que incorporen *entidades equiparadas* a las entidades sin fin de lucro pueden disfrutar del régimen de la Ley 49/2002. Nótese en este sentido que organizaciones como ONCE o Cruz Roja, no obstante a que se las pueda reputar como entidades sin fin de lucro en un sentido lato, no son, desde luego, «las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores» al apartado f) del art. 2, que es lo que éste exige (recordemos que, consciente de su difícil encaje entre las del art. 2, el legislador decidió dispensarles un tratamiento específico en las DDAA de la Ley 49/2002), por lo que las agrupaciones en que dichas entidades se integren (coordinadoras, plataformas...) habrían de obtener la declaración de utilidad pública mediante el procedimiento de reconocimiento individual del art. 3 del RD 1740/2003 y acogerse luego al régimen fiscal de la Ley 49/2002, pero, como decía, ya no al amparo del art. 2.f), sino del art. 2.b).

4. RECAPITULACIÓN

- Qué son

Las organizaciones de que hemos tratado en este apartado son fruto del acuerdo libre y voluntario de entidades sin fin de lucro que, sin perjuicio del mantenimiento de su individualidad jurídica y como fórmula para articular y potenciar su labor, deciden dar vida a un nuevo sujeto, asimismo sin fin de lucro, con el propósito principal de que les facilite, de muy diversos modos, el cumplimiento de sus fines. De ahí, la importancia de sus promotoras, que han de poseer ciertas características, para que dicha nueva entidad pueda acogerse al régimen de la Ley 49/2002 al amparo de su art. 2.f).

- A quiénes se refiere

Hemos subrayado que entre el amplio glosario de denominaciones con que en la práctica se presentan en el tráfico jurídico (federaciones, confederaciones, coordinadoras, redes, plataformas, uniones...) y los no menos variados y profusos vínculos que pueden ligar a las entidades no lucrativas (desde alianzas puramente coyunturales a la colaboración permanente y formalizada a través de la constitución de una entidad dotada de personalidad jurídica), el citado art. 2.f) sólo se refiere a «*las federaciones y asociaciones de entidades sin fin de lucro*»; redacción cuya aparente simplicidad oculta diversos problemas hermenéuticos, comenzando por la redundancia y solapamiento de sus términos, que pueden hacer dudar acerca de la necesidad de que ellas

mismas y todos sus miembros de naturaleza asociativa gocen de la condición de entidades de utilidad pública. A efectos de su correcta exégesis se han de analizar separadamente una y otra expresiones.

- El concepto de federaciones: entidades asociativas de segundo grado. Asociación de asociaciones de régimen general y asociación de asociaciones de régimen especial

Aunque la terminología del art. 2.f) procede de la Ley 30/1994 y no de la LODA (que se refiere, distintamente, a las *federaciones*, *confederaciones* y *uniones*), en lo que concierne a la primera de las expresiones utilizadas por el citado artículo —*las federaciones*—, en ausencia de una aclaración de la propia Ley acerca de su significado preciso en el modo y contexto en que se emplea por la misma, hemos de acudir, a la hora de interpretar qué haya de comprenderse por tales, a su sentido jurídico, técnico o usual, conforme establece el art. 12.2 de la LGT. Y a este respecto, de las disposiciones de desarrollo de la LODA —en concreto, del art. 3 del RRNA-2015— se desprende que por «federaciones» ha de entenderse aquellas entidades asociativas de segundo grado cuyos promotores, en número mínimo de tres, son personas jurídicas de naturaleza asimismo «asociativa», las cuales, además, se han de haber constituido conforme a la LODA y encontrarse inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones (o en los correspondientes registros autonómicos de asociaciones), lo que no sólo *excluye que puedan estar constituidas por personas físicas o por personas jurídicas de naturaleza institucional* —incluso aunque éstas carezcan también de fines lucrativos y persigan fines de interés general (v.gr., por fundaciones)—, sino que descarta igualmente su amalgama con asociaciones especiales (v.gr., sindicatos, asociaciones empresariales, confesiones religiosas, asociaciones deportivas, asociaciones de consumidores y usuarios...) y, más ampliamente, cualquier combinación de entidades distintas de las asociaciones de «régimen general», en la medida en que las sometidas a un régimen asociativo específico donde normalmente han de encontrarse inscritas no es en el Registro Nacional (o en sus homólogos autonómicos), sino en su correspondiente registro especial. En otras palabras, el citado art. 3 del RRNA-2015 —que se está refiriendo a las asociaciones correspondientes a su propio ámbito de aplicación— *excluye de aquel nomen a aquellas entidades asociativas de segundo grado cuyos miembros no sean asociaciones y no tengan, además, la misma condición, esto es, rechaza que quepan en dicho concepto las asociaciones mixtas que agrupen a entidades de distinta clase o naturaleza.*

Evidentemente, ello no empece la constitución de federaciones, confederaciones y uniones de *asociaciones especiales*, que, sin perjuicio de lo que puedan disponer las leyes que específicamente las regulen, normalmente lo serán también de la misma clase y, en su caso, podrán ser declaradas de utilidad pública —como expresamente se contempla en el apartado 2 de la disposición adicional primera de la LODA—, por lo que podrían gozar del régimen fiscal de la Ley 49/2002, al amparo del precepto que nos ocupa.

Ahora bien, como pudimos observar, algunas asociaciones especiales, como las asociaciones, confederaciones, uniones y federaciones de

empresarios, de trabajadores, de profesionales o de autónomos, sin menoscabo de su relevancia constitucional y de su necesaria protección, en rigor, responden a la defensa no de los intereses generales, sino de los de un determinado grupo o sector, por lo que su calificación como asociaciones de «utilidad pública» no parece que sea una declaración coherente con su naturaleza. De hecho, el propio Ordenamiento tributario las venía contemplando, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, en sede del régimen especial de las entidades parcialmente exentas; régimen al que expresamente remite el artículo 9.3.c) de la LIS-2014 en el caso de «los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores», lo que plantea un conflicto ante el que, como vimos, la propia Administración Tributaria ha tenido una respuesta desigual.

- Carácter residual de la expresión «asociaciones de entidades sin fin de lucro» del art. 2.f)

Aun cuando el art. 3 del RRNA-2015 distingue entre «federaciones» y «confederaciones» —también menciona «las uniones», aunque luego, como vimos, no las define—, en un sentido amplio, a los efectos de la Ley 49/2002, cabe considerarlas comprendidas dentro del concepto de «federación» de su art. 2.f), en cuanto que todas ellas son entidades de «segundo grado» integradas por entidades de naturaleza asociativa. No obstante, aun de adoptarse distintamente un criterio estricto y literal, dichas entidades cabrían en el ámbito del segundo término del repetido artículo 2.f): las *asociaciones de entidades sin fin de lucro*; expresión esta última que tiene un carácter residual, ya que comprendería todas las entidades asociativas de entidades sin de lucro que no cupiesen en la primera, además de aquellas otras de naturaleza institucional, como las fundaciones, que pudieran integrarlas en solitario (v.gr., las asociaciones de fundaciones) o combinadamente (v.gr., las asociaciones «mixtas» de fundaciones y de asociaciones de utilidad pública).

- Personalidad jurídica y exclusión del entendimiento de dicho precepto como subrégimen especial para las «redes» o los «grupos» de entidades sin fin de lucro

La circunstancia de que, dada su naturaleza de «asociaciones», las entidades a que se refiere el apartado f) del art. 2 sean entes dotados de *personalidad jurídica*, excluye de su contorno a aquellas agrupaciones, redes o alianzas de entidades no lucrativas que, de modo análogo a los grupos de sociedades, hayan podido establecer entre sí ciertos vínculos más o menos estables, pero sin cristalizar en la constitución de un nuevo ente y permite estimar que el precepto que nos ocupa no está estableciendo un subrégimen especial para las «redes» o los «grupos» de entidades sin fin de lucro, análogo a los que para las empresas multcorporativas se contemplan con carácter general en el IS o en el IVA, que, como sabemos, carecen de personalidad, sin perjuicio de su consideración como obligados tributarios en orden a dichos Impuestos. Ello no quiere decir que las entidades del art. 2.f) y sus asociadas no puedan constituir un grupo, sino que el grupo como tal no tiene cabida en este apartado.

- Necesidad de la declaración de utilidad pública de sus miembros de naturaleza asociativa y del carácter de entidades sin fin de lucro respecto de los que no la tengan

Para que las entidades a que se refiere este art. 2.f) puedan hacerse acreedoras de los beneficios del régimen fiscal de la Ley 49/2002, todos sus miembros de naturaleza asociativa han de estar reconocidas como de utilidad pública.

Así, a pesar de que la literalidad de ciertos preceptos del RRNA-2015 no es técnicamente muy depurada y su ambigüedad se ha pretendido utilizar para dar salida a algunos problemas que se presentan en la práctica —v.gr., la existencia de asociaciones no declaradas de utilidad pública que aspiran a adherirse o agruparse con otras que sí lo estén para formar entidades «de segundo grado»—, hemos considerado que, partiendo del propio art. 32.2 de la LODA, no cabe interpretar ninguno de sus preceptos en el sentido de que permitan dispensar de la declaración de utilidad pública o que autoricen a diferir la misma respecto de ninguna de las entidades integrantes de una federación, confederación o unión de asociaciones que, a su vez, pretenda ser declarada de utilidad pública como tal, es decir, como entidad asociativa de segundo grado, pues, a tenor del citado art. 32.2 LODA todos y cada uno de sus miembros, sin excepción, deben cumplir los requisitos establecidos para gozar de dicha calificación. Y no hemos encontrado sentido a que cumpliéndolos, ni lo solicitaran ni se les reconociese.

Igual sucede en el ámbito de la Ley 49/2002. Las federaciones y asociaciones de entidades sin fin de lucro a que se refiere su art. 2.f) son personas jurídicas integradas exclusivamente por entidades de naturaleza asociativa (caso de las federaciones, confederaciones o uniones) o integradas por otras asociaciones y por entidades de naturaleza institucional (es decir, asociaciones de composición mixta) o integradas sólo por estas últimas (v.gr., por fundaciones), pero tanto las asociaciones que integren la federación como las incorporadas a asociaciones de composición mixta deben estar declaradas de utilidad pública para que a la persona jurídica que hayan constituido pueda resultarles aplicable el régimen fiscal especial que esta Ley entroniza por vía de dicho art. 2.f). Como señalé, no tendría ningún sentido que cuando se tratase de una «asociación de asociaciones» —de una federación— no fuese preciso que sus miembros ostentasen dicha condición y, en cambio, en el caso de las asociaciones mixtas —v.gr., de fundaciones y asociaciones—, sí se exija que las asociaciones que pudieran integrarlas estén inexcusablemente declaradas de utilidad pública para poder gozar de este régimen fiscal, pues el art. 2 f) requiere que *todos* sus miembros sean «entidades sin fines de lucrativos» y una asociación sin ese reconocimiento no lo sería.

- El riesgo de instrumentalización

La exigencia de que sus miembros de naturaleza asociativa se encuentren declarados de utilidad pública y, con carácter general, que todos ellos sean entidades sin fin de lucro deriva, a nuestro juicio, de la consideración de que si entre las mismas se encontraran algunas que no ostentaran dicha

condición, *id est* que no persiguieran fines de interés general o, aun persiguiéndolos, no se hubiere verificado por la Administración (v.gr., por los protectorados, en el caso de las fundaciones, o el órgano encargado de su declaración de utilidad pública, en el caso de las asociaciones) que tal es su misión, encontrándose sometidas a su control y supervisión, se correría el riesgo —dado que las funciones que las caracterizan consisten, básicamente, en prestar asistencia y apoyo de muy diversas formas a las entidades que las componen— de que pudieran beneficiarse organizaciones que persiguieran fines de interés particular o buscaran un lucro, en el sentido amplio de obtención de ventajas en el exclusivo provecho de sus miembros, fundadores o personas afines. Riesgo de instrumentalización al servicio de personas o entidades ajenas al interés general que, por el contrario, no se produce o, al menos, se minimiza cuando esos miembros son, a su vez, entidades sin fin de lucro en el sentido de la Ley 49/2002.

- Exclusión de la vía del art. 2.f) para las asociaciones que no integren entidades sin fin de lucro en sentido estricto, aunque se encuentren equiparadas

Si bien las asociaciones de personas jurídicas de naturaleza institucional (las asociaciones de fundaciones) o las asociaciones «mixtas» (de fundaciones y de asociaciones de utilidad pública) caben perfectamente dentro de la segunda parte del apartado f) de este artículo 2º, que justamente se refiere a las asociaciones de «*entidades sin fin de lucro*», no ocurre, en cambio, lo mismo en aquellos casos en que se asocian entidades que no puedan ser consideradas sin fin de lucro *en el sentido de esta Ley*, sea porque no ostenten la condición de asociaciones de utilidad pública o porque tengan una naturaleza distinta (v.gr., la de «cooperativas sin ánimo de lucro» de la Ley estatal de cooperativas, o las calificadas como «entidades sin fines lucrativos» en la Ley madrileña de cooperativas). E igual sucede en aquellos otros supuestos en que las entidades asociativas que pretenden acogerse a este régimen fiscal incorporan organizaciones que, aunque individualmente se encuentran *equiparadas por el propio legislador e incluso disfrutan de este régimen*, no figuran, sin embargo, contempladas en las letras anteriores al apartado f), como sería el caso de entidades como ONCE o Cruz Roja, que, no obstante a que se las pueda reputar como entidades sin fin de lucro en un sentido lato, no son, desde luego, «*las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores*» al apartado f) del art. 2, que es lo que éste exige.

Ahora bien, el que haya asociaciones que no estén integradas *estricta y exclusivamente* por fundaciones y/o por asociaciones de utilidad pública no significa que no puedan recibir dicho reconocimiento o no puedan disfrutar del régimen fiscal de la Ley 49/2002, sino que, por un lado, *desde el punto de vista administrativo*, tal declaración de utilidad pública sólo podrá producirse, en su caso, por la vía del «procedimiento de reconocimiento individual», como cualquier asociación, ya que el «procedimiento de reconocimiento colectivo» está reservado a las personas jurídicas de naturaleza asociativa que agrupen a otras de igual naturaleza siempre que éstas cumplan también todos los requisitos para ser consideradas de utilidad pública; y, por otro, *en lo que*

concierna al ámbito fiscal, que su acogimiento al régimen de la Ley 49/2002 tendrá que producirse ya no por vía del art. 2.f), sino al amparo del art. 2.b) de dicha Ley.

- Necesidad de la declaración de utilidad pública de las propias federaciones y asociaciones de entidades sin fin de lucro

Finalmente, en cuanto a la necesidad de que las propias federaciones y asociaciones de entidades sin fin de lucro —y no solo sus miembros— deban ostentar también dicha declaración de utilidad pública es una cuestión que, como vimos, se presta a debate habida cuenta de los términos literales del art. 2.f), al punto de que un autorizado sector de la doctrina (e incluso la propia Administración Tributaria según ciertas interpretaciones) se decanta por considerar que no sería precisa dicha declaración si ya la ostentan todas las entidades que la componen y/o se trata de una asociación de fundaciones; es decir, si todos sus miembros son entidades sin fin de lucro. No obstante a ello, aquí hemos mantenido que dicho reconocimiento les resulta también exigible habida cuenta de que constituyen una persona jurídica distinta de sus integrantes y, por consiguiente, resulta necesario que se sometan al mismo control y supervisión que el resto de entidades sin fin de lucro. Y la rendición de cuentas —no solo ante sus miembros, si no ante los poderes públicos encargados de dicho control y supervisión— es un requisito expresamente contemplado en el art. 3.9º de la Ley 49/2002 que no cumplirían. Recordemos que para que puedan ser consideradas «entidades sin fin de lucro» no basta con que figuren nominalmente mencionadas en el artículo 2, sino que es preciso que «cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente».

Todo lo cual nos permite concluir que este art. 2.f), en el fondo, resulta un precepto de muy escasa virtualidad, cuando no perfectamente prescindible, por cuanto que las entidades a que se refiere quedarían, en todo caso, comprendidas en el art. 2.b) de la misma Ley.

VII. LAS ENTIDADES «EQUIPARADAS» A LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 49/2002 dedica buena parte de sus Disposiciones Adicionales a perfilar el régimen fiscal de una serie de organizaciones de variada tipología, que, habida cuenta de sus especiales características, no sería posible calificar sin esfuerzo como ESFL, dados los términos en que dicha noción resulta definida por el juego de sus arts. 2º y 3º, pero a las que el Legislador, aun no ignorando sus diferencias con aquéllas —de ahí, su tratamiento separado del *corpus* general de la Ley—, no percibe, en el fondo, como algo sustancialmente diverso de las mismas, lo que le llevará, bien a hacerlas acreedoras de los mismos beneficios e incentivos, bien a procurar que el tratamiento y la protección fiscal que reciban sea equiparable al que esta Ley reserva a las ESFL, en el estricto sentido con que se definen en su articulado.

A este respecto, conviene aclarar desde un principio, porque tal vez la rúbrica de este apartado pudiera llevar a confusión, que *lo que se equipara es el trato fiscal* que se les dispensa, *no la propia entidad*, que no pasa a considerarse «entidad sin fin de lucro», sino que seguirá teniendo la consideración jurídica que le corresponda. El que, por brevedad de expresión, hablemos en algún momento de que se las equipara, no debe entenderse sino en el sentido que estamos anotando⁹¹².

Precisado lo anterior, tres son las notas que, de forma liminar, pueden subrayarse en relación a las entidades que se mencionan en las disposiciones adicionales de que vamos a ocuparnos. La primera, su ***similitud*** a las ESFL; a saber, el que, con independencia de su forma y naturaleza, se trate, *lato sensu*, de entidades no lucrativas que, directa o indirectamente, contribuyen al interés general, que es la idea que induce a su asimilación a efectos fiscales, aunque sobre este particular más tarde deberemos hacer alguna precisión en punto a las entidades religiosas.

La segunda, su ***heterogeneidad***: aunque tengan en común la ausencia de propósito lucrativo y se encuentren involucradas en la satisfacción de intereses públicos, las entidades de que ahora hemos de ocuparnos no presentan, sin embargo, un mismo perfil, ni su equiparación a las ESFL obedece, en puridad, a un mismo fundamento. Reténgase que no se trata sólo de que persigan fines diversos (como se verá, unas se dedican a finalidades de carácter humanitario o asistencial, otras a fines culturales o científicos, otras a fines religiosos...), sino también que su naturaleza y su régimen jurídico es claramente dispar. Baste con advertir que entre ellas se encuentran entes institucionales, corporativos, entidades de derecho público, de derecho privado, organizaciones religiosas, laicas....

⁹¹² Distinto es el caso del mecenazgo, en el que las DDAA sí les atribuyen la condición de EBM.

Por último, la tercera nota hace referencia a su **singularidad**, que es la que motiva que sean objeto de un tratamiento diferenciado y «ad hoc», al no poder ser subsumidas en el concepto de entidad sin fin de lucro adoptado en esta Ley, tanto por lo que se refiere a las concretas tipologías a las que se reserva dicha calificación, como por lo que concierne a alguno de los requisitos exigidos para adquirir tal condición.

En efecto, aunque algunas de ellas se encuentren entre las organizaciones más emblemáticas del denominado «*tercer sector de acción social*», posean un sustrato asociativo, estén abiertas a la participación de la sociedad, contando, incluso, con un voluntariado dispuesto a colaborar en el cumplimiento de sus fines, y disfruten de cierta autonomía en el desarrollo de su misión —lo que, sin duda, las aproxima a las entidades contempladas en el art. 2º de la Ley—, la fusión de elementos públicos y privados que se patentiza en su régimen jurídico, y sus intensos lazos con la Administración, tanto por lo que se refiere a su génesis, como a su carácter de agentes o delegatarias de determinadas funciones públicas, con la consiguiente intervención y control en diversos aspectos de su ordenación y funcionamiento, las alejan del paradigma de *organizaciones voluntarias nacidas de la libre iniciativa privada*, a que *prima facie* parece responder el régimen especial de la Ley 49/2002.

Ahora bien, como no es preciso recordar a estas alturas, a la hora de enjuiciar la equiparación de sus regímenes fiscales al de las entidades sin fin de lucro, debe tenerse en cuenta que tampoco las del art. 2 resultan ajenas, en absoluto, al control de la Administración. La tutela o, si se prefiere, el intervencionismo más o menos intenso a que ordinariamente quedan sujetas tanto las fundaciones como las asociaciones de utilidad pública; la inclusión de las federaciones deportivas en el elenco de entidades beneficiarias de dicho régimen⁹¹³; o la posibilidad de que el Estado, las CCAA, las Corporaciones locales y sus respectivas entidades dependientes puedan constituir fundaciones o participar en entidades asociativas privadas, sin que ello impida a las organizaciones resultantes el disfrute de los beneficios de la Ley 49/2002, lo evidencian con cierta claridad⁹¹⁴. Así pues, la extensión de dicho régimen fiscal a las entidades de que ahora vamos a tratar no puede sorprendernos,

⁹¹³ Como sabemos, la línea que separa las «asociaciones de configuración legal», a que responden dichas federaciones deportivas, y las «corporaciones públicas», a que obedecen alguna de las entidades de que ahora se trata, es bien estrecha.

⁹¹⁴ En este aspecto, como señalan Miguel CRUZ AMORÓS y Silvia LÓPEZ RIBAS, «a pesar de las apelaciones a la iniciativa privada, tercer sector, sociedad civil, etc., que caracterizan esta regulación, es patente el componente de oficialidad, público o intervencionista que sobrevuela la relación de entidades sin fines lucrativos (...). Protectorados, declaraciones de utilidad pública, registros administrativos de variada naturaleza, personalidades jurídicas de derecho público, etc., son elementos que garantizan que el “tercer sector” beneficiado del régimen fiscal especial, se mantiene, en su búsqueda de interés general, en las pautas que señala el Sector Público» (CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal - PricewaterhouseCoopers, Madrid, 2004, p. 28-29).

máxime si tenemos en cuenta la importante evolución experimentada por alguna de ellas.

Tampoco en otros casos en los que no se produce dicha vinculación a los poderes públicos, como es el de las entidades religiosas, también contempladas en las DDAA de esta Ley, puede decirse, sin matices, que se ajusten al patrón diseñado en sus art. 2 y 3. Adviértase que sus fines, en lo que se refiere a los estrictamente religiosos, resultan difícilmente calificables como de interés general en un Estado aconfesional como el que nuestra Constitución consagra, aunque no pueda ni deba olvidarse el mandato contenido en el art. 16.3 CE. Recordemos en este sentido que, por un lado, los fines religiosos no se encuentran entre los expresamente consignados en el art. 3.1 de la Ley 49/2002, aunque su lista no sea exhaustiva; y, por otro, que los Acuerdos establecidos tanto con la Iglesia Católica como con otras Confesiones y Comunidades Religiosas contemplan importantes especialidades fiscales, de las que no será posible desligar el cabal entendimiento de los beneficios que les extiende esta Ley en sus Disposiciones Adicionales 8ª y 9ª. Dicho en otros términos, aun entendiéndose la pretensión del Legislador de equiparar su régimen a las de otras organizaciones no lucrativas cuando ejerzan actividades de interés general, su dedicación a fines caritativos (léase altruistas) o benéficos no agota ni explica, por sí sola, la atribución de los beneficios de este régimen fiscal y las excepciones y especialidades de que van a ser objeto dichas entidades. Su fundamento ha de encontrarse también en otros títulos, particularmente, en la libertad religiosa.

Al margen de lo anterior, debemos anotar que la equiparación a las entidades sin fin de lucro es completa. Queremos decir con ello, que, al igual que a éstas, se les va a reconocer también el disfrute del régimen del mecenazgo (arts. 16 a 25), con la única salvedad, en este último caso, de las *entidades benéficas de construcción*; paradójicamente, las más próximas, tal vez, a la categoría de «entidad sin fin de lucro» entronizada por la Ley 49/2002, ya que se trata de organizaciones enteramente privadas, pero que por motivos relacionados con su objeto, van a recibir un tratamiento especial en la DA 13ª.

En definitiva, las entidades a que venimos aludiendo son las siguientes:

- La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles (D.A.5ª);
- La Obra Pía de los Santos Lugares (D.A.6ª);
- Las Fundaciones de entidades religiosas que opten por el régimen especial (D.A.8ª);
- La Iglesia Católica y las Iglesias, Confesiones y Comunidades Religiosas con acuerdos de Cooperación (D.A.9ª);
- El Instituto de España, las Reales Academias integradas en el mismo y las instituciones de las CC.AA. que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española (DA.10ª); y

- Las entidades benéficas de construcción (DA 13^a).

Como ya hemos avanzado y fácilmente se desprende de su simple enumeración, se trata de un grupo de entidades de muy variada tipología, que, al margen de su vinculación directa o indirecta al interés general y de su carencia de propósito lucrativo, bien poco tienen en común. No obstante a esa heterogeneidad, procede contemplarlas de forma global, porque la Ley, al asignarles los beneficios fiscales de las ESFL, emplea una literalidad muy semejante en las respectivas Disposiciones Adicionales que las dedica, lo que plantea algunos problemas interpretativos comunes.

En efecto, como regla general, a todas ellas se les reconocerá la aplicación del «régimen previsto en los artículos 5 a 15» de la Ley 49/2002, donde se contienen los beneficios en que dicho régimen fiscal consiste. Es cierto que, en el caso de la DA 10^a, esto es, del Instituto de España, de las Reales Academias integradas en el mismo y de las instituciones de las CCAA con fines análogos a los de la Real Academia Española, la extensión de los beneficios queda reducida a «las exenciones establecidas en el artículo 15», es decir, a los *tributos locales*. Pero no se piense que la exclusión de los arts. 5 a 14 —que integran el capítulo II, relativo al Impuesto sobre Sociedades— obedece a la intención de dispensar a dichas instituciones un trato fiscal inferior: adviértase que éstas ya se encuentran totalmente exentas de dicho Impuesto por mor de lo establecido en el art. 9.1. e) LIS-2014. Simplemente, se ha tratado en este caso de *complementar* su régimen fiscal, de forma que, por un lado, no ostenten un nivel de beneficios inferior al que se reconoce a las entidades sin fin de lucro y, por otro, puedan disfrutar, al igual que éstas, del régimen del mecenazgo.

Ahora bien, conviene observar que, a pesar de la práctica coincidencia en la fórmula empleada en las respectivas Disposiciones Adicionales, existen algunas variaciones susceptibles de originar ciertas diferencias. Veamos.

2. EL CARÁCTER FACULTATIVO U OBLIGATORIO

La primera cuestión que se plantea, dada la literalidad de las disposiciones en que se las menciona, es si la aplicación del régimen de la Ley 49/2002 tiene carácter *opcional* o no para todas ellas. Lo que, lógicamente, tiene consecuencias respecto de la necesidad de comunicar el ejercicio de la opción⁹¹⁵.

En lo que concierne a las fundaciones religiosas (DA 8^o), así como respecto de las entidades benéficas de construcción (DA 13^a), resulta claro que su aplicación es optativa, dado que sus respectivas DDAA así lo establecen

⁹¹⁵ Como es obvio, si se estima que el régimen es de aplicación obligatoria, no ha lugar a exigir comunicación, porque no hay opción alguna que comunicar.

expresamente (*in claris non fit interpretatio*). Pero, en relación a las demás, cabe plantearse si tiene también carácter voluntario. Obsérvese que ni la DA 5ª, respecto de la ONCE y la Cruz Roja; ni la DA 6ª, respecto de la Obra Pía de los Santos Lugares; ni la DA 9ª, al referirse a las entidades religiosas, dicen que éstas «podrán optar», sino que les «será de aplicación» el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive. Lo mismo cabe decir en cuanto al Instituto de España, las Reales Academias y demás instituciones de la DA 10ª, respecto de las que dicha disposición emplea igualmente la fórmula de que les «serán de aplicación» las exenciones establecidas en el artículo 15, aunque en este último caso, como luego explicaré, entiendo que la solución sería distinta.

Antes de seguir, he de señalar que el art. 3 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, plantea absurdamente un problema en relación a la Obra Pía que pudo haber evitado con mejor técnica. Dicho artículo 3, a la sazón titulado: «Naturaleza y Régimen Jurídico de la Obra Pía de los Santos Lugares», establece en su apartado 7 que «El régimen tributario de la entidad será el previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre...». Permítaseme recordar en este punto que dicha entidad no es una entidad religiosa, sino una entidad estatal de derecho público, sin fines de lucro, integrante del sector público administrativo⁹¹⁶. Pues bien, habida cuenta de que la Disposición Adicional

⁹¹⁶ Sin entrar ahora en su acierto, porque es un tema complejo (tal vez, se haya descartado demasiado pronto su pertenencia al sector público fundacional por la circunstancia de que su creación —o casi habría que decir su *recreación*— fuera fruto de una Ley: la Ley de 3 de junio de 1940—, cuando no sería el primer caso en que eso sucede: piénsese, por ejemplo, en la Fundación Lázaro Galdiano, originariamente creada por Ley de 17 de julio de 1948), lo cierto es que se ha de partir del hecho de que el art. 3.1 de la citada Ley 15/2014 define la Obra Pía como una «entidad estatal de derecho público, sin fines de lucro, de las previstas en el artículo 2.1.g) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, integrante del sector público administrativo y adscrita al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación a través de la Subsecretaría», añadiendo que tiene personalidad jurídica y patrimonio propio y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines. Sus estatutos, aprobados por RD 1005/2015, de 6 de noviembre (BOE núm. 267 de 7 de noviembre), así vuelven a confirmarlo (cfr. art. 1), y lo mismo se repite cada año, como una letanía, en la descripción contenida en la memoria de la cuentas anuales (las últimas aprobadas, las del ejercicio 2019, fueron publicadas por Resolución de 29 de marzo de 2021 en el BOE núm. 88, de 13 de abril, junto al informe de auditoría). Pero es necesario efectuar alguna observación. En primer lugar, se debe tener presente que su enclave en la citada letra g) del art. 2.1 de la LGP implicaba no sólo su exclusión del sector público empresarial, sino también, como se ha dicho, del sector público fundacional. Se ha de reparar en que, de acuerdo con la redacción entonces vigente del art. 3.1 de la LGP, las entidades mencionadas en el apartado g) de su art. 2.1, cuando cumplían los requisitos que señalaba el primer y segundo párrafos de dicho art. 3.1 y, por consiguiente, no entraban a formar parte del sector público empresarial, quedaban incardinadas en el sector público administrativo. Recordaré que la repetida letra g) del art. 2.1 LGP se refería a «Las entidades estatales de derecho público *distintas a las mencionadas en los párrafos b) y c) de este apartado*»; a saber, *distintas de los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado y distintas también de las entidades públicas empresariales*. Interesa destacar a ese respecto que ello implicaba un juicio del legislador de la Ley 15/2014 acerca de la naturaleza de dicha institución que no deja de tener notables consecuencias en punto a su fiscalidad: si se considera que, aunque perteneciente al sector público administrativo, no es equiparable a los organismos autónomos, ello significa que,

Sexta de la Ley 49/2002 establecía que «El régimen previsto en los *artículos 5 a 15, ambos inclusive*, de esta Ley será de aplicación a la Obra Pía de los Santos Lugares, *siempre que cumpla el requisito establecido en el número 5 del artículo 3*», la duda que se plantea es la de si el art. 3.7 de la Ley 15/2014 *sustituye* o está *remitiendo* a lo establecido en dicha Disposición Adicional Sexta. Adviértase que el referido precepto de la Ley 15/2014 bien pudo decir (hubiera sido redundante, tal vez, pero desde luego más claro) que el régimen tributario de la Obra Pía será el previsto «*en los artículos 5 a 15, ambos inclusive... siempre que cumpla el requisito establecido en el número 5 del artículo 3*» —que es lo que establecía la repetida DA de la Ley 49/2002— o, más brevemente, pudo haber hecho expresa referencia a dicha Disposición Adicional (v.gr., diciendo: «El régimen tributario de la Obra Pía *será el previsto en la Disposición Adicional Sexta de la Ley 49/2002*»). Pero no sólo omite referirse concretamente a dicha Disposición, sino que ni menciona que el

a diferencia de otras entidades públicas de las que luego hablaremos, como el museo del Prado o el Reina Sofía, que en su día gozaron de exención total en el IS merced a lo establecido en el art. 9.1.b) LIS, a la Obra Pía no le correspondería disfrutar de dicha exención total (nótese que si así fuera no tendría sentido ni la DA 6ª de la Ley 49/2002 ni el art. 3 de la Ley 15/2014, salvo que se hubieran contraído, que no es el caso, a los mismos límites que los del Instituto de España y las Reales Academias: a saber, al art. 15 de la Ley 49/2002), sino que, en su caso, le sería de aplicación el régimen de las entidades parcialmente exentas del IS para el supuesto de que no optase por el régimen de la Ley 49/2002, si es que se conviene en esa posibilidad, que es la cuestión que se plantea en el texto. Pero, antes de volver a ella, permítaseme apostillar que el repetido art. 2.1 de la LGP fue modificado por la DF 8ª.2 de la Ley 40/2015. De acuerdo con la nueva redacción del art. 2.1 LGP, cabría incluir ahora a la Obra Pía en la letra i) de dicho art. 2.1 LGP, que se refiere a «cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado», de manera que siga catalogada dentro del sector público administrativo, como permite concluir el art. 3.1.b) LGP. No obstante, lo problemático reside, de una parte, en su clasificación en el ámbito de la Ley 40/2015, ya que en su art. 84 no contiene una letra como la i) del actual art. 2.1 LGP, ni una precisión como la que luego formula en su art. 3.1.b); y, de otra, en que su incardinación dentro del art. 9 de la LIS-2014 va a seguir prestándose a discusión e incluso puede verse influida por la adaptación a la Ley 40/2015 que dicha institución realice en su momento. Como es sabido, esta última Ley efectúa una reordenación de todo el sector público, no sólo de la Administración General, sino también del sector público institucional, estableciendo en su DA 4ª que «Todas las entidades y organismos públicos que integran el sector público estatal existentes en el momento de la entrada en vigor de esta Ley deberán adaptarse al contenido de la misma en el plazo de tres años a contar desde su entrada en vigor, rigiéndose hasta que se realice la adaptación por su normativa específica». El propio Real Decreto aprobatorio de los Estatutos de la Obra Pía se haría eco de ello disponiendo la obligatoriedad de su adaptación a la Ley 40/2015 en el plazo de tres años desde la entrada en vigor de la misma. A ese respecto se debe señalar, no obstante, que la DA 4ª de la Ley 40/2015 sería modificada por la disposición final 34.14 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, ampliando el plazo con carácter general hasta el 1 de octubre de 2024. En definitiva, hasta que no se produzca su adaptación subsistirá cierto nivel de incertidumbre, no siendo ocioso señalar que recientemente el Tribunal Supremo en una cuestión muy semejante —incluso menos compleja—, ha admitido a trámite mediante Auto de 11 de marzo de 2021 (Rec. n.º 2430/2020) el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 10 de diciembre de 2020 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña por estimar que presentaba interés casacional objetivo; a saber, determinar si los *consorcios* tienen o no la consideración de entidad de derecho público de análogo carácter a los Organismos autónomos a efectos del reconocimiento de la exención en el Impuesto sobre Sociedades prevista en el artículo 9.1.b) del TRLIS [hoy, art. 9.1.b) de la LIS-2014].

régimen aplicable es sólo el de los artículos 5 a 15 ni alude tampoco a que el único requisito que debe cumplir dicha entidad es el del artículo 5.3 de la Ley 49/2002. En tales circunstancias cabría preguntarse si el art. 3.7 de la Ley 15/2014 ha modificado la citada DA estableciendo ahora en su lugar que el régimen aplicable a la Obra Pía sea no el de los solos arts. 5 a 15, sino el régimen fiscal «completo», de manera que también ha de cumplir los restantes requisitos del artículo 3 y no únicamente el de su apartado 5. La cuestión no tiene, en mi opinión, una respuesta clara y, a pesar de que la letra permite mantener la anterior lectura, no puede descartarse que el legislador de la Ley 15/2014, de manera ciertamente poco afortunada, simplemente pretendía remitirse a la disposición adicional sexta de dicha Ley y no alterar lo establecido en la misma. La circunstancia de que la repetida disposición adicional no diga que modifica la Ley 49/2002 en este punto y que la DA 6ª tampoco figure entre las normas derogadas por la disposición derogatoria de la Ley 15/2014 parece avalar ese criterio. De todos modos, a los efectos que ahora nos interesan, tanto si se considera que nada se ha alterado, como si se ha de entender que, merced al art. 3.7 de la Ley 15/2014, la Obra Pía ha quedado sujeta al régimen fiscal de la Ley 49/2002 en su conjunto y no sólo a determinados preceptos, sigue planteándose la misma duda acerca de su voluntariedad para ésta, porque, a diferencia del artículo 14 de la Ley 49/2002, el citado art. 3.7 de la Ley 15/2014 no dice que la Obra Pía *podrá* acogerse, dice que «el régimen tributario de la entidad será el previsto en la Ley 49/2002», de manera que, a los efectos que ahora nos interesan, dicha institución se mantiene en línea con la ONCE y la Cruz Roja (DA 5ª) y las entidades religiosas de la DA 9.

Pues bien, entrando ya en el debate sobre el carácter facultativo u obligatorio de la aplicación del régimen de la Ley 49/2002 a estas entidades, puede argüirse en defensa de su carácter voluntario, por un lado, que tanto el art. 14.1 como el art. 15.4 de la Ley 49/2002 —preceptos ambos comprendidos entre los expresamente citados por las respectivas DDAA de dicha Ley— establecen en favor de las entidades interesadas la posibilidad de optar⁹¹⁷; facultad de opción, que, a mi juicio, forma parte de las ventajas de este régimen especial, constituyendo uno de sus principales atractivos, ya que, como vimos, no en todos los casos va a resultar aconsejable su acogimiento al mismo. Abonaríamos además este criterio, el hecho de que en la mayoría de las DDAA se dice que les serán de aplicación, no los beneficios, sino «*el régimen*» previsto en los artículos 5 a 15⁹¹⁸, entre los que, como acaba de decirse, se incluye esta

⁹¹⁷ Recordemos que el citado artículo 14.1 dispone: «1. Las entidades sin fines lucrativos *podrán acogerse* al régimen fiscal especial establecido en este Título en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca. [...]». Por su parte, el art. 15.4 preceptúa: «4. 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 apartado 1 del artículo anterior* y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título».

⁹¹⁸ La excepción la constituye el Instituto de España, las Reales Academias y demás instituciones a que se refiere la DA 10ª, a las que, como hemos dicho, se atribuyen «las exenciones» del artículo 15, y no «el régimen» de los artículos 5 a 15.

facultad de opción, excluyéndoselas sólo de los arts. 1 a 4; *id est*, de los requisitos.

Por otro lado, el Reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002 (RRFESFL) señala que las entidades de la DA 9ª.1 (las que venimos denominando «entidades religiosas mayores») «**que decidan aplicar** el régimen fiscal especial previsto en los artículos 5 a 15 de dicha Ley no tendrán que efectuar las comunicaciones reguladas en los artículos 1 y 2 de este Reglamento»⁹¹⁹; sí habrían de hacerlo, en cambio, según ya indicamos más atrás, las entidades de la DA 8ª (a saber, las fundaciones religiosas), cual resulta de la propia Ley 49/2002, y también deben hacerlo las «entidades religiosas menores» de la DA 9ª.2, como se desprende del RRFESFL⁹²⁰; *ergo*, para ellas, resulta claro que se trata, en todo caso, de un régimen opcional. En este sentido, aunque el citado Reglamento omite toda referencia a las restantes entidades equiparadas, en un primer acercamiento, cabría pensar que lo más razonable, dado que las respectivas Disposiciones Adicionales emplean la misma dicción, es que también para ellas tenga carácter facultativo.

Ahora bien, interpretado de ese modo, queda entonces por explicar por qué siendo tan semejante su tenor, la *dispensa de la obligación de comunicar la opción* que establece la disposición adicional única del RRFESFL sólo se produce respecto de las entidades religiosas mayores. O, planteado en otros términos, la pregunta que cabe formularse es la de si, pese al silencio del Reglamento, es posible sostener que la Cruz Roja, la ONCE y la Obra Pía de los Santos Lugares tampoco precisan comunicar la opción⁹²¹.

A mi juicio, la respuesta es negativa. Aquella dispensa de comunicación obedece a causas específicas que sólo atañen a las EERR «mayores» de la DA 9ª.1, derivadas de cierto entendimiento, acertado o no, del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre España y la Santa Sede, por lo que no resulta una solución trasladable a las demás⁹²². En este sentido, el silencio que guarda el RRFESFL en punto a la comunicación del ejercicio de la opción por la Cruz Roja, la ONCE y la Obra Pía de los Santos Lugares no es ninguna omisión.

⁹¹⁹ Apartado 1 de la disposición adicional única del citado RRFESFL.

⁹²⁰ Cfr., apartado 2 de su disposición adicional única.

⁹²¹ Adviértase que si no mencionamos ahora las entidades religiosas menores es porque respecto de ellas, como se ha dicho, el propio reglamento despeja la duda.

⁹²² A lo que sí se encuentran en todo caso sujetas las EERR mayores es a la obligación de acreditar su condición a efectos de la exclusión de la obligación de retener (art. 12 de la Ley 49/2002 y art. 4 y Disposición adicional única, apartado 1, del RRFESL), lo cual parece lógico, puesto que lo que se persigue es que el pagador del rendimiento exento deje de practicar la retención y el correspondiente ingreso a cuenta, sin arrojar sobre el mismo la carga de dilucidar si la entidad a quien abona dichas rentas es o no una entidad sin fin de lucro o asimilada, acogida a dicho régimen.

Simplemente considera que éstas deben cumplir dicho requisito como cualquier ESFL ordinaria⁹²³.

En cuanto al Instituto de España, Reales Academias e instituciones de las CCAA con fines análogos a la RAE (DA 10^a), como ya anticipé, pienso que la solución ha de ser otra, a pesar de que su letra, aparentemente, no sea muy distinta. Debe recordarse nuevamente que a éstas lo que se les atribuye no es el «régimen», sino sólo «*las exenciones establecidas en el artículo 15*». Aun cuando el apartado 4 de dicho art. 15 establece también que «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 (...)*», entiendo, por las mismas consideraciones a que enseguida aludo respecto del cumplimiento de los requisitos de fondo, que para ellas la aplicación de dichas exenciones se produce *ope legis* y, por consiguiente, ni tienen carácter rogado, ni su aplicación precisa de comunicar opción alguna. Piénsese que, a diferencia de las otras entidades que, de no acogerse al régimen de la Ley 49/2002, tributarían conforme al régimen de las entidades parcialmente exentas del IS, cuya aplicación, eventualmente, podría resultarles a la postre más provechosa —de ahí que se les brinde la posibilidad de optar—, en el caso de las entidades de la DA 10^a, su formulación en términos alternativos carece de lógica, porque una hipotética renuncia a dicho régimen sólo puede comportarles el perjuicio de que no se les apliquen las exenciones en los tributos locales, sin ningún provecho ni ventaja, ya que, en cuanto al IS, como se dijo, tienen asegurada la exención total conforme al art. 9.1.e) de la LIS-2014. No es preciso, pues, que hagan ningún cálculo sobre la conveniencia de acogerse a la Ley 49/2002. O, dicho de otro modo: el cálculo ya lo ha hecho el propio Legislador, resolviendo de forma imperativa: les «*serán de aplicación*» las exenciones del artículo 15, siempre, claro está, que realicen el supuesto de hecho a que, en cada caso, se anuda su disfrute.

En definitiva, la aplicación del régimen de la Ley 49/2002 tiene carácter *opcional* para todas, excepto para el Instituto de España y las Reales Academias y demás instituciones de la DA 10^a; y, por consiguiente, salvo las de esta disposición adicional, todas las demás deben comunicar el ejercicio de la opción si quieren disfrutar del mismo. La única excepción a dicho deber de *comunicación* viene representado por las EERR Mayores.

He de indicar, finalmente, que la circunstancia de que no opten por la aplicación de los art. 5 a 15 de la Ley 49/2009, no impide que sean consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25. A mi juicio, son entidades beneficiarias de mecenazgo

⁹²³ En el mismo sentido se pronuncian, en relación a la ONCE, Rafael DE LORENZO y Fernando PINDADO, quienes manifiestan que dicha entidad debe comunicar el ejercicio de la opción por el régimen especial de la Ley 49/2002, «a pesar de que —según dichos autores— la ONCE se beneficia de su aplicación *ope legis*», lo que, a mi juicio, encierra cierta contradicción (cfr. DE LORENZO GARCÍA, R. y PINDADO GARCÍA, F.: «Algunas Consideraciones sobre el Régimen fiscal de la ONCE», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., pág. 806).

porque así lo establecen imperativamente sus respectivas DDAA, con independencia de que se acojan o no al régimen fiscal establecido en los arts. 5 a 15 de la repetida Ley.

3. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS GENERALES DEL RÉGIMEN ESPECIAL.

El segundo problema es el relativo al cumplimiento de los requisitos de los arts. 2 y 3. La remisión a unos concretos preceptos de la Ley 49/2002 (a los arts. 5 a 15 o, en su caso, sólo al art. 15⁹²⁴), supone, en principio, que no se les aplicará el capítulo I (arts. 2 a 4) donde se ubican los *requisitos* a que se condiciona su disfrute⁹²⁵. Ello parece significar, a primera vista, que, a pesar de que los arts. 14.2 y 15.4 de la citada Ley aluden a la necesidad de cumplir las exigencias que condicionan la aplicación del régimen fiscal, las entidades de que tratamos —con la dudas que, como vimos, se plantea en el caso de la Obra Pía— podrán gozar de los beneficios que se les atribuye *sin tener que plegarse al decálogo contenido en el art. 3º*, con la excepción, explícitamente contemplada en las respectivas DDAA, de lo establecido en su nº 5 (relativo a la gratuidad de los cargos), cuyo cumplimiento será demandado con carácter general, si bien con algunas modulaciones y salvedades: así, por un lado, la Cruz Roja y la ONCE, sólo habrán de hacerlo en lo que respecta al *último párrafo* de dicho número, esto es, el que se refiere a la gratuidad de los cargos de *administrador en las sociedades mercantiles* en que participen (DA 5ª, pfo. 1); y, por otro, que dicha exigencia no rige respecto de las EERR mayores con Acuerdo de Cooperación (DA 9ª.1), ni respecto del Instituto de España, las Reales Academias integradas en el mismo y las instituciones de las CCAA con fines análogos a los de la Real Academia Española (DA 10ª).

En este sentido, cabría aducir que cuando los arts. 14.2 y 15.4 de la Ley 49/2002 exigen que se cumplan «los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial», se refieren estrictamente a las «entidades sin fin de lucro», y las entidades contempladas en las DDAA que ahora comentamos no lo son: simplemente se les extienden los beneficios previstos para aquéllas. Dicho de otra manera, si la Ley hubiera querido que cumplieran los referidos requisitos no hubiera excluido la aplicación de los arts. 1 a 4, ni hubiera mencionado la exigencia de solo alguno de ellos. Como dice el viejo aforismo: *inclusio unius, exclusio alterius*. En definitiva, con carácter general, éstas no han de cumplir las exigencias comprendidas en dichos preceptos, sino sólo las que

⁹²⁴ Este último es el supuesto del Instituto de España, las Reales Academias y las instituciones de las CCAA con fines análogos a la RAE a que se refiere la DA 10ª, en la que, como vimos, la remisión se refiere a «las exenciones establecidas en el artículo 15» (*i.e.*, las de los tributos locales).

⁹²⁵ Para que no haya confusión, conviene dejar ya advertido —más adelante me referiré a ello— que, en lo que concierne a las «entidades religiosas menores» de la Disposición adicional 9.2, éstas sí tienen que cumplir todos los requisitos, porque dicha disposición lo que establece es que les será de aplicación el «régimen» de la completa Ley y no sólo de los arts. 5 a 15.

expresamente se señalan en sus respectivas Disposiciones Adicionales y los que, de forma concreta, se establecen en cada caso para el disfrute de determinados beneficios en particular.

Existen, no obstante, dos salvedades en este punto (al margen de la que pueda representar, en su caso, la Obra Pía). La más notable viene constituida por las EERR «menores», como ya dejé anotado. Respecto de éstas, la DA 9ª.2 dispone que les resultará también de aplicación «el régimen» de la Ley 49/2002 —pero sin limitarlo a los artículos 5 a 15— y, por otro lado, a diferencia de las EERR «mayores», remarcará seguidamente: *«siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen»*. Ello supone, pues, que, en principio, deberán cumplir las exigencias requeridas por el art. 3º y que de lo que, en términos generales, se las dispensa, es de que tengan las formas jurídicas a que se refiere el art. 2º de la Ley 49/2002 (así, no sólo no será necesario que se trate de «asociaciones de utilidad pública», sino que quedarán incluidas otras «entidades» que sería difícil reconducir a la categoría de asociaciones, aun cuando tengan una base personal y carezcan de propósito lucrativo).

Excepción a lo anterior, lo constituyen las «fundaciones religiosas» (DA 8ª) la cuales, a pesar de poder entrar en el concepto de EERR «menores» —a saber, en el art. V del AAE y sus homólogos—, gozarán de un régimen peculiar, quedando únicamente constreñidas por el requisito relativo a la gratuidad de los cargos, si optan por la aplicación de los arts. 5 a 15 del régimen especial de la Ley 49/2002, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas.

La segunda salvedad viene representada por las entidades benéficas de construcción. Respecto de ellas, la remisión no lo es al régimen fiscal en su integridad, como acaece con las EERR menores de la DA 9.2, sino al *«régimen previsto en los artículos 5 a 15»*, que es la fórmula adoptada con carácter general, pero aclarándose, en este caso, que no deberán cumplir los requisitos del art. 3º (con la excepción del que dispone en su número 5), sino «los establecidos en la normativa propia reguladora de estas entidades».

4. LAS ENTIDADES DE LAS OTRAS DISPOSICIONES ADICIONALES DE LA LEY: LOS CONSORCIOS Y OTROS ORGANISMOS PÚBLICOS, SU DIVERSA CONSIDERACIÓN FISCAL EN RELACIÓN A LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

Por último, hemos de hacer dos postreras anotaciones. En primer lugar, ha de mencionarse que, entremezcladas con las anteriormente citadas, las

disposiciones adicionales 7ª, 18ª y 19ª de la Ley 49/2002⁹²⁶ contemplan otro conjunto de entidades a las que solamente se va a atribuir el régimen del mecenazgo (arts. 16 a 25), sin que se les reconozca la posibilidad de gozar del régimen fiscal especial. Se trata, por una parte, de la Casa de América, la Casa Asia, el Instituto Europeo del Mediterráneo y el Museo Nacional de Arte de Cataluña (DA. 7ª) y, por otra, del Museo del Prado (DA 18ª) y del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía (DA 19ª). Aun cuando, a diferencia de las que anteriormente enumeramos, el Legislador, como se ha dicho, no ha estimado oportuno extenderles los beneficios del régimen fiscal de las ESFL y, en este aspecto, se aparten de las que constituyen el objeto de nuestro estudio, no resultará ocioso que les dediquemos algún comentario, siquiera sea para comprender **por qué en este caso su tratamiento fiscal es distinto** y hasta qué punto se diferencian de las «equiparadas», a que anteriormente nos hemos referido, porque, como enseguida veremos, su grado de contraste no es muy elevado e, incluso, en algún caso, atendida su naturaleza, ni siquiera existe. Veamos.

En lo que se refiere al Museo del Prado (DA 18ª), la respuesta sobre la disparidad de tratamiento no resulta ciertamente muy compleja. Baste recordar que se trata de un *organismo público* de los previstos en la disposición adicional décima, apartado 2, de la hoy ya derogada LOFAGE⁹²⁷. La disposición final quinta de su Ley reguladora⁹²⁸ establece expresamente que «*el Museo Nacional del Prado quedará sometido al mismo régimen fiscal que corresponda al Estado*», lo que explica que el Legislador se limite a atribuirle la condición de *entidad beneficiaria del mecenazgo*⁹²⁹; condición, de la que, por otra parte, ya disfrutaba bajo su anterior veste de organismo autónomo de

⁹²⁶ La DA 19ª fue añadida por la disp. final 4ª de Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

⁹²⁷ Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE). BOE núm. 90, de 15 abril de 1997. La citada Ley, como se indica, fue derogada por el apartado c) de la Disposición Derogatoria Única de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, pero ello no altera lo que se expone en el texto. La DA 10ª.2 de la citada LOFAGE establecía que «Los Organismos públicos a los que, a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, se les reconozca expresamente por una ley la independencia funcional o una especial autonomía respecto de la Administración General del Estado, se regirán por su normativa específica en los aspectos precisos para hacer plenamente efectiva dicha independencia o autonomía. En los demás extremos y, en todo caso, en cuanto al régimen del personal, bienes, contratación y presupuestación, ajustarán su regulación a las prescripciones de esta Ley, relativas a los Organismos públicos que, en cada caso resulten procedentes, teniendo en cuenta las características de cada Organismo». Tal expreso reconocimiento legal, en lo que al Museo del Prado se refiere, tendría lugar por el art. 1 de la Ley 46/2003, de 25 noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado (BOE núm. 283, de 26 noviembre 2003), que reiteraría luego el artículo primero de sus Estatutos, aprobados por Real Decreto 433/2004, de 12 marzo (BOE núm. 69, de 20 marzo 2004).

⁹²⁸ La Ley 46/2003, de 25 noviembre, citada en la nota anterior.

⁹²⁹ Que es a lo que se contrae la DA 18ª de la Ley 49/2002, a la sazón añadida por la Disp. Final 4ª de la citada Ley reguladora del Museo.

carácter administrativo⁹³⁰, de acuerdo con lo previsto en el art. 16 b) de la Ley 49/2002⁹³¹. En rigor, se trata, pues, de una mera acomodación al nuevo régimen jurídico del Museo, que, como es evidente, ni puede considerarse como ESFL o asimilada, ni puede pasar tampoco por entidad integrante del «tercer sector», por muy difusos que sean los límites de tal concepto.

Otro tanto cabe decir respecto del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía, cuyo antecedente fue el «Centro de Arte Reina Sofía», con el que se culminaría el proceso iniciado con la recuperación del antiguo Hospital General de Madrid, donde se alza hoy el actual museo, desarrollándose en distintas fases hasta su apertura al público en 1986, su configuración como museo nacional⁹³² y su posterior transformación en organismo autónomo de carácter administrativo⁹³³. La DA 19ª de la Ley 49/2002, donde se le atribuye la condición de *entidad beneficiaria del mecenazgo*, fue añadida, a la sazón, por la disp. final 4ª de la Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora de dicho Museo⁹³⁴, en cuyo artículo 1.1 se le define como un **organismo público** de los entonces previstos en la disposición adicional décima de la LOFAGE, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar pública y privada para el cumplimiento de sus fines⁹³⁵. Al igual que en el caso del Museo del Prado, su Ley reguladora establecería también que quedase «sometido al mismo régimen

⁹³⁰ Cfr., artículo 87.2 de la Ley 50/1984, de 30 de diciembre y Real Decreto 1432/1985, de 1 de agosto.

⁹³¹ Recordaré que dicho artículo 16 dispone: «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: [...] 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».

⁹³² Real Decreto 535/1988, de 27 de mayo, por el que el «Centro de Arte Reina Sofía» se configura como Museo Nacional (BOE núm. 132, de 2 de junio de 1988).

⁹³³ Cfr., art. 83 de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990. Posteriormente, por Real Decreto 318/1996, de 23 de febrero, se aprobarían los Estatutos del Organismo Autónomo, modificados por el Real Decreto 2104/1996, de 20 de septiembre.

⁹³⁴ Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía (BOE núm. 240, de 05 de octubre). Sus nuevos Estatutos fueron aprobados por el RD 188/2013, de 15 de marzo (BOE núm. 83, de 06 de abril), modificado por el RD 933/2013, de 29 de noviembre (BOE núm. 304, de 20 de diciembre).

⁹³⁵ Es oportuno señalar que la Ley 40/2015, que, como dije, deroga la anterior LOFAGE, estableció en su Disposición adicional cuarta («Adaptación de entidades y organismos públicos existentes en el ámbito estatal») que todas las entidades y organismos públicos que integran el sector público estatal existentes en el momento de su entrada en vigor deberán adaptarse al contenido de la Ley 40/2015 en el plazo de tres años, rigiéndose hasta que se realice la adaptación por su normativa específica. Dicho plazo sería ampliado hasta el 1 de octubre de 2024 por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, sin que en el momento de redactar este capítulo me conste que se haya producido la citada adaptación, que, en todo caso, en lo que aquí nos interesa, no alteraría lo que se expone en el texto.

fiscal que corresponda al Estado», por lo que vale lo que más atrás se dijo para aquel otro museo⁹³⁶.

En otras palabras, al igual que sucede con alguna de las entidades «equiparadas» a que nos referíamos en el apartado anterior (v.gr., el Instituto España y las Reales Academias), no precisan que se les permita gozar del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, porque, en tanto que se les reconoce el mismo régimen tributario que corresponde al Estado, están exentas totalmente del IS (art. 9.1 LIS-2014), de lo que se colige que la principal diferencia serían los tributos locales y en ese punto, incluso, el Estado goza también de exención en determinados impuestos⁹³⁷. Otra cosa es que se les conceda el estatuto de «entidades beneficiarias del mecenazgo», que es a lo que se enderezan principalmente las disposiciones de que ahora estamos tratando.

En este sentido, como ya tuvimos ocasión de comentar más atrás, no debe olvidarse que, se comparta o no el criterio, lo cierto es que la intención última del Legislador es el encauzamiento de la iniciativa privada hacia la realización de actividades de interés general, *pero no necesariamente a través del «tercer sector» en exclusiva*. De ahí, la atribución del estatuto de EBM no sólo a entidades privadas sin fin de lucro, sino también a entidades públicas.

Más compleja es la respuesta cuando, para la consecución de determinadas finalidades de relevancia pública, coliderar ciertas iniciativas aunando los esfuerzos dispersos de los agentes sociales, prestar servicios con la implicación de los interesados, o garantizar la viabilidad de proyectos privados de interés general, por referirnos a alguno de los supuestos más habituales, las distintas Administraciones competentes acuden a fórmulas asociativas, ligándose entre sí bajo personificaciones de derecho público, *pero con la participación de personas y entidades de muy variada naturaleza*, unas veces —y es importante resaltar la diferencia— en calidad de miembros, y otras, simplemente, como integrantes de órganos de diverso nivel y

⁹³⁶ Disposición final séptima de la citada Ley 34/2011, reguladora del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

⁹³⁷ Nótese que esa sería, en suma, la diferencia de dichos museos con el Instituto España y las Reales Academias, a las que sí se les atribuye el disfrute del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro, aunque, como vimos, sólo en lo que se refiere al art. 15 de la Ley 49/2002, es decir, respecto de los tributos locales. Lo que, tal vez, no sea una ventaja fiscal excesivamente relevante si pensamos, conforme decíamos en el texto, que el citado art. 15 contempla exenciones en el IBI, el IAE y el IIVTNU, pero que el Estado, con quien se las equipara, ya está exento del IAE, merced a lo dispuesto en el art. 82.1 TRLHL, así como en el IIVTNU, conforme al art. 105.2 TRLHL, de manera que sólo les restaría como beneficio real el IBI, en el que el Estado también goza de exención, pero únicamente por los inmuebles de su propiedad que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios o a la defensa nacional (art. 62 TRLHL). No obstante, incluso en este tributo, no deben olvidarse los beneficios que, al margen de su equiparación fiscal al Estado y al margen también de la aplicación de la Ley 49/2002, pudiere corresponderles en dicho Impuesto a tenor del art. 62.2 TRLHL, es decir, en cuanto recayese sobre inmuebles protegidos por la legislación sobre patrimonio histórico.

trascendencia decisoria. Este es el caso de las instituciones a que se refiere la DA 7ª.

Respecto de las mismas ha de comenzarse señalando que el Proyecto de Ley de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, inicialmente, no contemplaba más que a la **Casa de América**⁹³⁸.

⁹³⁸ La **Casa de América**, según el art. 1 de sus Estatutos, es un Consorcio integrado por el Ministerio de Asuntos Exteriores, la Comunidad de Madrid y el Ayuntamiento de Madrid, que se configura como una entidad de derecho público de carácter interadministrativo, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar. Su finalidad es la de fomentar el mejor conocimiento entre los pueblos de Iberoamérica y España; impulsar el desarrollo de sus relaciones en los ámbitos institucionales, culturales, sociales, científicos y económicos; promover una mayor presencia de la cultura de raíz hispánica en todas las esferas; promocionar Madrid como punto de encuentro, facilitando el acercamiento institucional entre América y Europa y sirviendo de foro a las representaciones diplomáticas de los países iberoamericanos para la difusión de los intereses y realidades de dichos países en España y en Europa; y, en suma, contribuir al estrechamiento de los vínculos de amistad, solidaridad y cooperación de la Comunidad Iberoamericana de Naciones. Con tal objeto, sus actividades se desarrollan a través de dos áreas, denominadas «Tribuna Americana» y «Ateneo Americano» (art. 6º), sin que en la parte dispositiva de los Estatutos se contengan más precisiones. No obstante, según ilustra su Preámbulo, el Ateneo Americano, actúa como centro cultural multidisciplinario especializado en América, acogiendo las actividades de tipo cultural y artístico, y la Tribuna Americana, lo hace como centro de estudios político-sociales, económicos, científicos, tecnológicos y de pensamiento en general, canalizando las relaciones y actividades institucionales, económicas y diplomáticas. La estructura organizativa del Consorcio se encuentra constituida por un *Consejo Rector*, órgano superior de dirección de la entidad, una *Comisión Delegada* de dicho Consejo Rector, y un *Director General*, auxiliado en sus tareas por un Director de Programación, un Director de Patrimonio y un Gerente al que competen las tareas de Administración y régimen interior. Sus Estatutos previenen, asimismo, la existencia de un *Consejo Asesor*, compuesto por los Embajadores de los países iberoamericanos acreditados en Madrid, al que corresponden funciones de asesoramiento y ayuda en la ejecución de las actividades que se programen, previniéndose su actuación a través de una *Comisión Permanente* compuesta por un mínimo de tres y un máximo de cinco Embajadores, presidida por el Decano de los mismos. Como órgano especializado se establece una *Comisión de Gestión Patrimonial*, contando, como órgano de apoyo, con una *Asesoría Jurídica*. En cuanto a su régimen jurídico, su artículo 7 se limita a señalar que se rige, además de por sus Estatutos, por la normativa de régimen local y por «lo previsto en la normativa específica que sea de pertinente aplicación», si bien de otros preceptos estatutarios se sigue que, en materia de ordenación de gastos y pagos, se ha de ajustar a las normas aplicables a los *Organismos Autónomos* (art. 37) y, en el mismo sentido, que su contabilidad se ha de adaptar a las normas aplicables a las Entidades *administrativas* de base territorial (art. 36); en cambio, en sus relaciones *ad extra* (v.gr. en materia de contratación), se rige por el *derecho privado* (art. 39), sin perjuicio de adoptar las medidas precisas para garantizar, en su caso, el cumplimiento de los principios de publicidad y concurrencia, adoptando la legislación de Contratos del Estado con carácter supletorio (art. 40). Los Estatutos del Consorcio, aprobados el 7 de marzo de 1990 (BO. Ayuntamiento de Madrid núm. 3646, de 28/06/1990, pág. 893-900) y modificados, posteriormente, por el Consejo Rector con fecha 23 de febrero de 1994 y 11 de diciembre de 1997, pueden consultarse en la página web de dicho Ayuntamiento (www.munimadrid.es).

La incorporación de la **Casa Asia**⁹³⁹ y el «**Institut Europeu de la Mediterrània**»⁹⁴⁰ se debió a sendas enmiendas del Grupo Parlamentario

⁹³⁹ La «**Casa Asia**» es también un consorcio público, dedicado a fomentar el conocimiento y el desarrollo de las relaciones entre España y los países de Asia-Pacífico, en el ámbito institucional, cultural, educativo y económico, encontrándose integrado por el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, la Generalitat de Cataluña, el Ayuntamiento de Barcelona y el Ayuntamiento de Madrid; éste último —que ya tenía suscrito un convenio de colaboración celebrado el 29/03/2005—, pasó a incorporarse como entidad consorciada en virtud del convenio suscrito en el año 2007 (el texto de dicho Convenio, cuya celebración fue autorizada, en lo que a dicho Ayuntamiento se refiere, por Acuerdo Plenario de 31 de enero de 2007, así como los Estatutos del Consorcio, figuran publicados en el BOAM núm. 5750, de 9 de abril de 2007, punto 15 de los Acuerdos de la sesión plenaria de 31/01/2009, pág. 10, y apéndices I y II. También pueden consultarse en la página web de dicho municipio (www.munimadrid.es) y en el sitio <http://www.casaasia.es/pdf/estatutos.pdf>, donde puede examinarse igualmente el Convenio inicial de creación de la entidad).

⁹⁴⁰ El **Instituto Europeo del Mediterráneo** —que así es como se le denomina en la versión castellana del Decreto por el que se aprueba su convenio de creación (vid., Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña núm. 3619, de 19 de abril de 2002, pág. 6807)—, tiene como antecedente el Instituto Catalán de Estudios Mediterráneos, creado por la Ley de su Parlamento autonómico núm. 1/1989, de 16 de febrero. Dicho Instituto, posteriormente transformado en una plataforma de cooperación, diálogo y soporte intermediterráneos en diversos campos, pasaría a denominarse Instituto Catalán del Mediterráneo de Estudios y Cooperación (Ley cat. núm. 10/1995, de 27 de julio), el cual, al amparo de la autorización conferida por la disposición final quinta de la Ley del Parlamento de Cataluña núm. 21/2001, de 28 de diciembre, sería disuelto por Decreto núm. 116/2002, de 16 de abril (DOGC núm. 3619, de 19 de abril), disponiéndose en su artículo primero la aprobación del convenio de colaboración entre el Gobierno del Estado, la Generalidad de Cataluña y el Ayuntamiento de Barcelona que da origen al actual «**Institut Europeu de la Mediterrània**». La constitución de esta nueva entidad parece responder a dos ideas clave: por un lado, la existencia de un punto de vista común y unos intereses coincidentes de las tres administraciones que la integran, en punto a la importancia estratégica del Mediterráneo tanto para Barcelona y la Comunidad catalana, como para España; y, por otro, la de asumir cierto protagonismo en la tarea de coadyuvar a la prosperidad, la cooperación, el diálogo cultural, la paz y la estabilidad en el área euromediterránea, de acuerdo con el compromiso adquirido por la Unión Europea y los doce países socios del Mediterráneo en la Conferencia Euromediterránea de Barcelona en 1995. Así, conforme a sus Estatutos, la citada entidad se constituye como un *organismo de carácter consorcial con personalidad jurídica propia y con plena capacidad jurídica para la realización de sus objetivos* (art. 1), que tiene como fines «el fomento de las actuaciones y proyectos que contribuyan al conocimiento mutuo, los intercambios, la cooperación entre los diferentes países, sociedades y culturas mediterráneos, y a promover la progresiva construcción en el Mediterráneo de un espacio de paz y estabilidad, de prosperidad compartida y de diálogo entre culturas y civilizaciones, contribuyendo a las finalidades fundamentales de la política euromediterránea de la Unión Europea y del llamado Proceso de Barcelona» (art. 2). Al margen de sus órganos de gobierno (a saber, la Junta de Gobierno, el Presidente del Instituto y la Comisión Delegada), se contempla también la existencia de un «*Alto Patronato*», pero no como órgano superior de dirección —que lo es la Junta de Gobierno— sino como «órgano consultivo», integrado «por personalidades representativas de las instituciones, entidades y empresas públicas o privadas que tengan como finalidad alguna de las del Consorcio» (art. 11.2), añadiéndose que estará compuesto por *un mínimo de 12 miembros*, nombrados por su presidente a propuesta de la Junta de Gobierno, *representativos de las instituciones, entidades del mundo empresarial y económico, de las universidades y de la sociedad civil* (art. 11.3). No es éste, sin embargo, el único órgano de este carácter con que cuenta el Instituto. En su art. 12 se establece también un «*Consejo Asesor*» compuesto por un mínimo de 10 miembros, nombrados por el Presidente/a del Consorcio, a propuesta de la Junta de Gobierno, entre personalidades relevantes de la vida académica, científica, artística y cultural que hayan

catalán (Convergència i Unió) presentadas en el Congreso y en el Senado, respectivamente, con el objeto de que se las reconociera el mismo trato que a aquélla, habida cuenta de que, según se afirmaba en la justificación de dichas enmiendas, «persiguen objetivos similares»⁹⁴¹.

Por su parte, la inclusión del **Museo Nacional de Arte de Cataluña**⁹⁴² se debió a la modificación introducida en dicha disposición adicional por el art.

destacado por sus actividades y contribuciones en los diferentes campos objeto de la actividad del Instituto, atribuyéndosele como funciones: ser oído, antes de su aprobación, sobre el plan anual de actividades del Instituto y proponer las actuaciones que considere convenientes para que la entidad cumpla con sus objetivos. Como órgano ejecutivo, se prevé la existencia de un Director/a General, nombrado por la Junta de Gobierno a propuesta del Presidente/a del Instituto. El Consorcio está sujeto al derecho privado en su actuación (art. 17.3), pero sometido a la legislación de contratos de las Administraciones Públicas en materia de contratación, y al régimen de contabilidad pública, realizándose el control de su gestión económica mediante auditorías supervisadas por las intervenciones de las administraciones consorciadas (art. 17). Vid., sus Estatutos, que figuran como anexo del referido Decreto 116/2002, las modificaciones introducidas por el acuerdo de 7/03/2006, publicadas por Resolución PRE/3681/2006, de 14 de noviembre (DOGC núm. 4765, de 21/11/2006, págs. 48678 y ss.) y las aprobadas por acuerdo de su Junta de Gobierno de 8/06/2011, publicado junto al Texto Refundido de los Estatutos del Consorcio en el DOGC núm. 6031, de 23/12/2011, págs. 65402 y ss.

⁹⁴¹ Se trataba, por un lado, de la enmienda núm. 137, presentada por dicho Grupo Parlamentario en el Congreso, en la que postulaba la inclusión de la Casa Asia, junto a la contemplada Casa de América, en la Disposición adicional 7ª de la que sería la Ley 49/2002 (cfr., exp. núm. 121/000106, BOCG, Serie A, núm. 106-9, de 24 de octubre de 2002, pág. 74) y, por otro, la enmienda núm. 108, presentada por dicho Grupo en el Senado, instando que se incluyese también en la misma disposición al *Institut Europeu de la Mediterrània* (BOCG, Senado, Serie II, núm. 93, de 6 de noviembre de 2002, pág. 58).

⁹⁴² El **Museo Nacional de Arte de Cataluña** fue creado por Decreto del Gobierno de la Generalitat de Cataluña núm. 51/1991, de 4 de marzo (DOGC núm. 1422, de 22 marzo 1991), al amparo de la disposición adicional 3 de la Ley del Parlamento catalán núm. 17/1990, de 2 de noviembre, de museos. Sus primitivos estatutos, aprobados por el citado Decreto 51/1991, se referían al «*Patronato del Museo Nacional de Arte de Cataluña*» —no como órgano de gobierno, sino como entidad—, que, según precisaba luego su art. 1, párrafo segundo, era un *consorcio de derecho público* constituido por la Generalidad de Cataluña, el Ayuntamiento de Barcelona y la Administración General del Estado. Los estatutos vigentes, aprobados por Acuerdo del Gobierno de la Generalitat de 22 de febrero de 2005 (publicados mediante resolución CLT/975/2005, de 9 de marzo. DOGC núm. 4362, de 13/4/2005) y modificados por Acuerdo de 14 de marzo de 2006 (publicados por resolución CLT/1188/2006, de 7 de abril, DOGC núm. 4625, de 3/5/2006), señalan también que el Museo Nacional de Arte de Cataluña es un *consorcio* constituido por las mismas Administraciones antes citadas. Se trata, por tanto, de una *entidad de derecho público*, sin perjuicio de que *ad extra* sus actividades se ajusten al ordenamiento privado, como se colige de sus artículos 3 y 19.1. Su naturaleza pública no obsta, sin embargo, a que, por un lado, su art. 2.2 contemple la posibilidad de que su número de miembros pueda ser ampliado no sólo con otras entidades públicas, sino también *con entidades privadas sin afán de lucro*, cuya admisión debe ser acordada por unanimidad de las entidades consorciadas. Y, por otro, a que en el máximo órgano de gobierno de la institución — el Patronato —, participen personas o entidades privadas (sin especificarse si con o sin ánimo de lucro). Así, además del presidente, los vicepresidentes (uno por cada Administración) y cierto número de vocales directamente nombrados por las Administraciones consorciadas (ocho por la Generalitat, tres por el Ayuntamiento de Barcelona y cuatro por la Administración General del Estado), se establece también que se incorporen a dicho Patronato el presidente de la entidad «*Amics del MNAC*» (Amigos del Museo Nacional de Arte de Cataluña), «dos representantes de las personas y entidades privadas que contribuyan a la consecución de los

6 de Ley 62/2003, de 30 de diciembre⁹⁴³, merced a la enmienda formulada también por dicho Grupo Parlamentario⁹⁴⁴.

Todas ellas comparten una misma característica: el tratarse de *consorcios* constituidos por Administraciones Públicas de los distintos niveles territoriales con el fin de promover intereses comunes en diversos ámbitos (sociales, culturales, artísticos, educativos, económicos, de fomento de la cooperación internacional, etc.), aunque debe anotarse que, pese a la ampliación del número de beneficiarias respecto de las contenidas inicialmente en la Ley 49/2002, la medida no deja de comportar una inexplicable disparidad respecto de otras entidades del mismo tipo que han quedado extramuros del tratamiento que se dispensa a las anteriormente mencionadas, como es el caso del Consorcio de la **Casa Árabe**, el de la **Casa Sefarad-Israel**, el de la **Casa África** o el de la **Casa del Mediterráneo**⁹⁴⁵. La identidad de naturaleza, fines, e incluso de régimen jurídico —por no citar la común participación en todas ellas del Ministerio de Asuntos Exteriores y la AECID— contrasta, efectivamente, con la diferencia de su tratamiento fiscal en este punto, lo que, a mi juicio, no encuentra una justificación convincente, sea cual fuere el criterio que se sostenga sobre la adopción de medidas de este tipo.

Recordaré a este respecto, que el citado Grupo Parlamentario catalán, claramente partidario de incentivar tales fórmulas de maridaje público-privado, había defendido también la adición de una nueva letra g) al art. 2º de la Ley 49/2002 con el objeto de que «Los consorcios promovidos o participados por

objetivos del Museo», a propuesta conjunta de las instituciones consorciadas y *escuchados los patrocinadores del Museo*», y otros tres vocales más, a propuesta del presidente, «de entre personas de reconocida trayectoria en el ámbito del mecenaje y del coleccionismo».

⁹⁴³ Ley 62/2003, de 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE núm. 313, de 31 de diciembre 2003.

⁹⁴⁴ Cfr., exp. núm. 121/000174, BOCG, Congreso, VII Legislatura, Serie A, núm. 106-9, de 10 de noviembre de 2003, pág. 209).

⁹⁴⁵ El Consorcio de la **Casa Árabe y su Instituto Internacional de Estudios Árabes y del Mundo Musulmán** fue creado el 6 de julio de 2006 por acuerdo entre el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación, la Junta de Andalucía, la Comunidad de Madrid y los Ayuntamientos de Córdoba y Madrid. Por su parte, el consorcio de la **Casa Sefarad-Israel** se crearía el 18 de diciembre de 2006, mediante acuerdo entre el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación, la Agencia Española de Cooperación Internacional (AECI), la Comunidad de Madrid y el Ayuntamiento de Madrid. También creado en 2006, el consorcio **Casa África**, se encuentra integrado, por una parte, por el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación y la Agencia Española de Cooperación Internacional y, por otra, por el Gobierno de la Comunidad Autónoma de Canarias, los Cabildos de Gran Canaria, Tenerife, Fuerteventura y Lanzarote, y el Ayuntamiento de las Palmas de Gran Canaria. Al igual que los anteriormente mencionados, el consorcio de la **Casa del Mediterráneo** se crearía, en 2009, por acuerdo, por un lado, del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación y la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo y, por otro, de la Generalitat Valenciana y los ayuntamientos de Alicante, Benidorm y Jávea. Todos ellos siguen la línea de instituciones anteriormente creadas, como las citadas "Casa de América" y "Casa Asia", en el sentido de formar parte de una red institucional de referencia para la acción exterior del Gobierno, directamente orientada hacia países que constituyen una prioridad para los intereses geopolíticos de España.

administraciones públicas con finalidades de interés general» fueran considerados ESFL⁹⁴⁶, postulando igualmente, en el mismo sentido, la incorporación de una nueva letra en el art. 16 para que, con carácter general, dichas entidades fueran incluidas entre las EBM⁹⁴⁷. Estas dos últimas enmiendas —con buen criterio, a mi juicio— no llegarían a prosperar. Aunque su (impropia) ubicación en el art. 2º no hubiera supuesto su consideración automática como entidades sin fin de lucro, en la medida en que habrían de cumplir, en todo caso, los requisitos exigidos por el art. 3º, su inclusión hubiera resultado absolutamente perturbadora para el propio concepto de «entidad sin fin de lucro» y, por otra parte, como sugiere PEDREIRA MENÉNDEZ⁹⁴⁸, tal vez pesó en el ánimo del legislador el hecho de que el control de su actuación podía resultar problemático⁹⁴⁹, especialmente, he de añadir, cuando estuvieran participadas por entidades que, aun sin ánimo de enriquecimiento para sí o sus componentes, no cumplieran los requisitos que la Ley 49/2002 requiere para ser consideradas «sin fin de lucro» en el sentido de dicha Ley.

Pero, sobre todo, lo que nos importa destacar ahora, es que las concretas entidades de la DA 7ª (y las que, como hemos visto —avatares políticos al margen—, tendrían los mismos méritos para recibir idéntica consideración), a pesar de que gocen de cierta autonomía, estén abiertas a la participación de los sectores interesados, incorporen en alguno de sus órganos a «representantes de la sociedad civil», e incluso puedan llegar a actuar en sus relaciones externas con arreglo al derecho privado⁹⁵⁰, *son personas jurídico-públicas* y sus fines —aunque su desempeño, en la práctica, no pueda discernirse del que podrían llevar a cabo entidades privadas sin fin de lucro—, se inscriben, en todo caso, dentro de los que corresponden a las Administraciones territoriales de que dependen. Constituyen, pues, un caso diferente de las entidades que menciona el art. 2 de la Ley 49/2002 y su

⁹⁴⁶ Enmienda núm. 98 presentada por dicho Grupo Parlamentario en el Congreso. BOCG de 24 de octubre de 2002, Serie A, núm. 106-9, pág. 61.

⁹⁴⁷ Enmienda núm. 121 presentada por el repetido Grupo Parlamentario catalán en el Congreso. BOCG de 24 de octubre de 2002, Serie A, núm. 106-9, pág. 68, que llevaba esta elocuente justificación: «Los consorcios *integrados* exclusivamente por las administraciones públicas y en algunos casos, junto a ellas, *también por entidades sin ánimo de lucro*, deberían también poder beneficiarse de los incentivos fiscales previstos en este proyecto». La cursiva es mía.

⁹⁴⁸ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., p. 345.

⁹⁴⁹ «A nuestro juicio —diría elocuentemente a este respecto el citado autor—, ha sido un acierto el no concederles el régimen de las entidades sin fines lucrativos, puesto que en muchos de ellos sus órganos directivos no son gratuitos, están participados por entidades privadas y su control administrativo en materia de gastos es más bien difuso». PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Ibidem*, p. 345. En el mismo sentido, véase también su trabajo: «La tributación de la Feria Muestrario Internacional de Valencia», *JT* nº 15/2002, BIB 2002\1973, al que ya más atrás nos referimos en un capítulo anterior al hablar también de los consorcios, al hilo del reconocimiento de capacidad fundacional a las personas jurídico-públicas y del derecho a asociarse «entre sí, o con particulares». Vid. Capítulo I, III.1.1.

⁹⁵⁰ Sería el caso, por ejemplo, del *Institut Europeu de la Mediterrània*.

inclusión en dicho artículo, como se pretendió por algún grupo parlamentario, hubiera sido perturbadora.

CAPITULO IV

Requisitos de las entidades sin fin de lucro

La Ley 49/2002, sin excesivas novedades respecto del sistema empleado en la Ley 30/1994, detalla en el artículo 3º los requisitos que han de cumplir las entidades que enumera su artículo 2º. Como advertimos, la conformación de su régimen jurídico «sustantivo» es tarea que no compete en exclusiva al Legislador estatal. En este sentido, puede haber entidades que conforme a las leyes forales o autonómicas ostenten, por ejemplo, la condición de fundaciones y, sin embargo, los requisitos exigidos para adquirir tal condición sean diferentes, tanto de los requeridos por otras leyes autonómicas, como de los que la Ley 50/2002 exige para las fundaciones de competencia estatal. De ahí, a nuestro juicio, que además de los relativos a la «forma jurídica» que reclama el artículo 2º, el Legislador fiscal haya establecido en dicho artículo 3º, un conjunto de requisitos que constituyen el *mínimo común denominador* que se exige para que dichas entidades puedan ser consideradas sin fin de lucro a efectos de la Ley 49/2002, con independencia de que la norma civil o administrativa (caso de la declaración de utilidad pública) pongan el listón más alto o más bajo al perfilar su régimen sustantivo.

I. FINES

1. INTERÉS GENERAL VS. INTERÉS PÚBLICO

El primer requisito que exige el artículo 3º de la Ley 49/2002 es que las entidades a que se refiere su artículo segundo han de perseguir ***finés de interés general***.

Y a este respecto, debemos principiar nuestro comentario con la observación de que los conceptos de «interés público» y de «interés general» —que es el que utiliza el artículo 3.1º— aunque mantengan un sustrato común y se utilicen frecuentemente de forma indistinta, no son plenamente coincidentes, especialmente en lo que se refiere a la fuente que determina su definición como tal. El interés público supone la asunción de un determinado interés general como fin de la acción pública. Por consiguiente, su especificación, articulación y tutela corresponden al Estado. Pero ello no agota lo que constituya el interés general. Como certeramente señala CARBALLEIRA

RIVERA⁹⁵¹: «Todo interés público es un interés general pero no todo interés general es un interés público»⁹⁵².

La segunda observación es que el precepto no concreta ni intenta acotar en una lista cerrada todos los fines que pudieran ostentar esta naturaleza. Hubiera sido un esfuerzo infructuoso. En su lugar, va a ofrecer una relación que, como ya ocurriera con el art. 42.1.a) de la Ley 30/1994 («o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga», decía entonces dicho precepto), no es en modo alguno taxativa, sino meramente enunciativa de los que institucionalmente deben perseguir («como pueden ser, entre otros...»). Así, entre esos otros, se indicarán ahora los siguientes:

«[...] 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, 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, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial»⁹⁵³.

La lista, sin prácticamente variación, salvo en el orden de algunos fines que relaciona, coincide con la que contiene el art. 3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Finalmente, es importante recordar que si bien es cierto que no todos ellos reclaman —al menos, de la misma forma y con la misma intensidad—, la protección del instrumento tributario, no lo es menos que la misión de este precepto, como ya pusimos de relieve, no es discriminar entre los fines susceptibles de ser fiscalmente incentivados: su propósito es establecer los requisitos necesarios para que determinadas entidades puedan ostentar la

⁹⁵¹ CARBALLEIRA RIVERA, M.T.: *Fundaciones y Administración Pública*, Atelier, Barcelona, 2009, *op. cit.*, pág. 49.

⁹⁵² En análogo sentido, TOMÁS Y VALIENTE: «... no es indiferente sustituir, como hizo el constituyente, la expresión “interés público” del art. 35 del Código Civil, por la de “interés general” atribuida a los fines propios de las fundaciones. Es lo general, lo común a muchos, lo que interesa a un amplio grupo de ciudadanos o en hipótesis a todos ellos, lo que se justifica por la Constitución como ámbito de los fines propios de las fundaciones: no lo público que hace referencia a la esfera de los poderes del Estado”. TOMÁS Y VALIENTE: «Estudio previo» en DE LORENZO GARCÍA, R. (coord.), *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, *op. cit.*, pág. XXX.

⁹⁵³ Dicha relación de fines fue modificada por la disp. final 4.1 de Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (BOE núm. 131, de 02/06/2011), añadiéndose el último inciso: «o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial».

condición de ESFL a efectos de esta Ley. El sistema utilizado por el Legislador para direccionar la protección fiscal va a producirse, no a nivel de *fin*es, sino a nivel *actividades*. Básicamente, a través de dos vías: la lista de explotaciones exentas del art. 7 y el régimen de las actividades prioritarias de mecenazgo.

2. DISTINCIÓN Y CONEXIÓN ENTRE FIN Y OBJETO. SU CONSIGNACIÓN GENÉRICA O ESPECÍFICA EN LOS ESTATUTOS

Como ya tuvimos ocasión de señalar anteriormente, es necesario distinguir entre «fin» y «objeto» de la entidad⁹⁵⁴. Resumidamente, decíamos, el «fin» es aquello para lo que la entidad se constituye. El «objeto» son las actividades a que ésta se dedica para conseguir dicho fin. Pero, como ya advertíamos, no es infrecuente confundir ambas nociones.

El propio legislador, en cierta medida, da pie a dicha confusión. Así, la anterior Ley 30/1994 se refería en diversos preceptos a las actividades que constituyeran su «*objeto social* o finalidad específica» —la misma expresión se contiene en el art. 110.1.a) LIS-2014 (y antes en el 121.1 TRLIS) respecto de las entidades parcialmente exentas— lo que, al margen de su falta de pertinencia en el caso de las fundaciones —que por razones obvias no pueden tener objeto «social»—, suscita diversos problemas en relación con las actividades que puedan consignarse estatutariamente como propias.

A este respecto, a pesar de que en ella se mezclen los dos aspectos (la impropiedad de la expresión objeto «social» y los límites y relación entre objeto y fines) se ha de traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de mayo de 2011⁹⁵⁵, dictada en relación al aludido art. 121.1 TRLIS, en la que, en otro sentido distinto al que nos referíamos al inicio, se señala que la expresión «*actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica*, debe interpretarse de forma disyuntiva, es decir, que debido a la variedad de tipologías de las entidades parcialmente exentas en algunos de los casos habrá de estarse al "objeto social" [...], mientras que en otros supuestos [...] ha de atenderse no al "objeto social", sino a la "finalidad específica", pues es ésta la razón de ser de la exención tributaria, ya que *de no interpretarse teleológicamente ese precepto, bastaría la voluntad de la entidad para extender la exención a actividades económicas o empresariales propias, generadoras de rentas para aquélla, con tal de estar estatutariamente previstas, y pese a ser ajenas a la finalidad propia...*»⁹⁵⁶.

⁹⁵⁴ Véase, *supra*, Capítulo II, apartado V, 4.1. El «fin» y el «objeto».

⁹⁵⁵ SAN de 5 de mayo de 2011 (rca. núm. 231/2008).

⁹⁵⁶ FJ. 5º, último párrafo. La cursiva es mía.

En este sentido, se pronunciaba también DE SALAS MURILLO⁹⁵⁷ en relación a las asociaciones, cuando subrayaba la necesidad de distinguir entre el «*objeto o fin inmediato*» de la asociación y el «*fin mediato*» que se persigue con la creación y mantenimiento de la misma.

Por su parte, en relación a las fundaciones, resulta ilustrativa la opinión de BARRERO RODRÍGUEZ⁹⁵⁸, cuando, tras el análisis de los estatutos de las 885 fundaciones inscritas en marzo de 2010 en el Protectorado del Ministerio de Cultura, señalaba que la habitual confusión que constataba entre los objetivos que la entidad persigue y las actividades propuestas para su logro es una de las consecuencias de que la Ley no haya impuesto a los estatutos fundacionales una determinación más precisa de sus fines y una más clara adecuación de las actividades que se proponen realizar a la naturaleza de los mismos, distintamente, dirá, de lo que acaece en el caso de las asociaciones, respecto de las que, en cambio, sí se exige que en los Estatutos se especifiquen «*los fines y actividades de la asociación, descritos de forma precisa*» —art. 7.1 d) de la LODA—, o de las sociedades mercantiles —art. 23 del TRLSC—, respecto de las que también se preceptúa que en sus estatutos se establezca «*el objeto social determinando las actividades que lo integran*»⁹⁵⁹.

En opinión de BARRERO, la permisón de que se consignent fines abiertos e indeterminados, aunque flexibiliza la actuación de la entidad y facilita su adaptación a nuevas necesidades sin tener que pasar por una modificación estatutaria, no sólo contribuye a la confusión entre fin y objeto de la entidad, sino que supone el riesgo de que no se sepa cuál es su función y el interés general al que efectivamente sirven (máxime si se tiene en cuenta que la Ley tampoco exige la especialidad de sus fines, lo que ha dado lugar a la prevalencia de fundaciones con fines múltiples, desplegados simultáneamente en muy diferentes ámbitos), propiciando el desarrollo de actividades en exceso dispersas cuya contribución real a la consecución del interés general, en muchos casos, termina siendo insignificante —cuando no inexistente—, dificultando el ejercicio por la Administración de su potestad de verificación de la existencia de un interés general, así como de su clasificación a los efectos

⁹⁵⁷ DE SALAS MURILLO, Sofía (*Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho español*, *op. cit.*, pp. 163 y ss.).

⁹⁵⁸ BARRERO RODRÍGUEZ, Concepción («Algunas consideraciones sobre los fines de las fundaciones y su garantía por la Administración», *Revista de Administración Pública*, núm. 183, septiembre-diciembre 2010, pp. 73-97, y «El papel de las fundaciones en relación con las actividades y bienes culturales, en AA.VV., *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*. Iustel, Madrid, 2010, pp. 179-219).

⁹⁵⁹ Aunque a este respecto cabría apostillar con BLÁZQUEZ LIDOY, A. [«El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de lucro», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo* (dirs.: Muñoz Machado, Cruz Amorós y De Lorenzo García), *op. cit.*, p. 883, nota 31], que para algunas sociedades, como es el caso de la Sociedad Limitada Nueva Empresa, se ha relajado también dicha exigencia.

de determinar el protectorado competente⁹⁶⁰, concluyendo —atinadamente, en mi sentir— que una mejor delimitación de los fines ayudaría a garantizar la adecuada correlación que debería existir entre fines asumidos y actividades previstas para su realización.

También BADENES GASSET se manifestaría a favor de que el fin estuviere suficientemente concretado, aunque el Tribunal Supremo —apostillaba— no se hubiera mostrado exigente en ese aspecto, en alusión a la sentencia del TS de 2 de julio (sic) de 1952⁹⁶¹. Y si bien no excluía la posibilidad de que las fundaciones pudieran, incluso, perseguir varios fines, simultáneos o disyuntivos, señalaba que, en el caso de perseguirse fines simultáneos, éstos debían ser homogéneos y conciliables, al objeto de evitar que su diversidad disgregase la unidad del ente⁹⁶².

En sentido opuesto, sin embargo, se manifestaría DIAZ BRITO⁹⁶³, considerando inconstitucional la exigencia de que, en el supuesto de una pluralidad de fines, éstos deban ser necesariamente «*homogéneos*» (como expresamente contemplaba el art. 8.1 de la derogada Ley 1/1990, de 29 de enero, de fundaciones canarias), en la medida en que, a su juicio, ello limita injustificadamente el derecho de fundación reconocido en el art. 34 CE.

Cierta precaución expresaría en su momento PIÑAR MAÑAS, en relación a la Ley 30/1994⁹⁶⁴, pues, pese a admitir que los fines puedan estar definidos de forma muy genérica, conforme reconoció la STS de 7 de mayo de 1987⁹⁶⁵, no dejaba de señalar, al mismo tiempo, que resulta «muy aconsejable proceder a una concreción de los mismos para conseguir una mayor operatividad de la fundación».

⁹⁶⁰ Téngase en cuenta que cuando escribe BARRERO RODRÍGUEZ (año 2010) aún no existía un único Protectorado, lo que no se produciría hasta la modificación del art. 34.2 de la Ley estatal de Fundaciones por la Disposición final 4ª de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

⁹⁶¹ El autor se refería, sin duda, a la de 2 de *junio* de 1952 (RJ 1952,1545), relativa a un supuesto en que el testador había establecido genéricamente que sus bienes se destinaran «*a obras benéficas para perpetuar su nombre*».

⁹⁶² Vid. BADENES GASSET, Ramón, *Las fundaciones de Derecho privado. Doctrina y textos legales*. 3ª edición, Librería Bosch, Barcelona, 1986, Tomo I, pp. 60-61.

⁹⁶³ Vid., DIAZ BRITO, F.J.: «El desarrollo del artículo 34 de la Constitución por la Ley de fundaciones Canarias», en *Derecho Privado y Constitución*, núm. 8. Enero-Abril 1996, pp. 131-132.

⁹⁶⁴ PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Artículo 2», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, op. cit., pág. 17).

⁹⁶⁵ Se refiere a la STS núm. 273, de 7 de mayo de 1987 (Roj: STS 8931/1987) relativa a una fundación cuyo fin consistía de forma imprecisa en «la satisfacción gratuita de necesidades intelectuales o físicas».

Y, en análogo sentido, VERDERA SERVER, quien, no obstante a dejar anotada la ventaja que representa «la posibilidad de que los fines fundacionales se expresen de modo muy general», al flexibilizar la actuación de la fundación sin necesidad de modificaciones estatutarias, advertirá seguidamente que ello genera inconvenientes importantes, «entre otros, la dispersión de medios económicos de la fundación, la dificultad de asignación de Protectorado y la imposibilidad real de calificar la suficiencia de la dotación»⁹⁶⁶.

No obstante, se ha de indicar que, con carácter general, la doctrina (especialmente la privatista) se ha mostrado partidaria de esa consignación puramente genérica de los fines y de las actividades encaminadas a su cumplimiento. Así, ya con anterioridad a la actual Ley de Fundaciones de competencia estatal, DE PRADA GONZÁLEZ⁹⁶⁷, tras manifestar que la jurisprudencia se había decantado a favor de la admisibilidad de dicho genérico establecimiento⁹⁶⁸, señalaba a continuación que la Ley 30/1994 había huido *sabiamente* de exigir su determinación, por lo que los estatutos podían recoger uno o varios fines, fijar una jerarquía, establecerlos con carácter sucesivo o temporal, o incluso de forma condicionada o disyuntiva (v.gr., para el caso de que el fin principal no pudiera ser logrado o pudiera serlo de manera más eficaz por otras instituciones surgidas con posterioridad), siendo no sólo posible, sino conveniente, en su opinión, dotar al Patronato de facultades flexibles para que atendiendo a las circunstancias pudiera adaptar a ellas la voluntad del fundador. Del mismo modo, en referencia a las actividades desarrolladas para su cumplimiento, señalaba el autor que, en la práctica, la mayoría de los estatutos fundacionales se limitan a reconocer la libertad del Patronato para la elección de las actividades concretas que vaya a realizar la fundación y la forma de aplicar a las mismas los recursos con que cuente, añadiendo que, en aquellos casos en que los estatutos establecen una lista de actividades a desarrollar, es frecuente dejar abierta la posibilidad de que el Patronato elija entre las diversas actividades previstas, e incluso que acuerde la realización de otras distintas de las enunciadas⁹⁶⁹. En el mismo sentido se expresaría en un trabajo ulterior⁹⁷⁰, donde recordaba que, en la primera versión del anteproyecto de Reglamento de fundaciones de competencia estatal (el RD 316/1996, de 23

⁹⁶⁶ VERDERA SERVER, R., «Comentario al artículo 3», en OLAVARRÍA IGLESIA, J. (coord.), *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Tirant lo Blanch-Universidad de Valencia, Valencia, 2008, pág. 117.

⁹⁶⁷ DE PRADA GONZÁLEZ, J.M. («Los Estatutos y su modificación» en *Derecho Privado y Constitución*, núm. 8, Enero-Abril 1996, pp. 57-58).

⁹⁶⁸ Se refería el autor (con el mismo error de fecha) a la ya citada sentencia del TS de 2 de junio de 1952, aludida por BADENES GASSET, a la que añadía en nota las de 10 de julio de 1985 y 7 de mayo de 1987.

⁹⁶⁹ *Ibidem*, p. 72.

⁹⁷⁰ Vid., DE PRADA, «La constitución de las fundaciones», en AAVV, *Las Fundaciones. Desarrollo reglamentario de la Ley* (dirs.: Piñar Mañas y Olmos Vicente, Edit. Fundación Martín Escudero-Dykinson, 1997, pp. 74-78).

febrero), dictado bajo la vigencia de la Ley 30/1994, se contenía un segundo apartado en su artículo 2º, en el que, por un lado, se preceptuaba que los estatutos habían de describir los fines de manera clara y concreta y, por otro, se exigía, asimismo, que se precisaran las actividades que la fundación pretendiese desarrollar para la consecución de los mismos. En lo que se refiere a esa fijación imperativa de las actividades, señalaría el autor que el precepto sería criticado con éxito por la Confederación Española de Fundaciones, que consideraba que con ello se impedía que los patronos pudieran realizar aquellas actividades que más conviniesen a los fines fundacionales atendidos los tiempos y las circunstancias, perjudicando la eficacia de la fundación. Por su parte, en lo relativo a la concreción de los fines, sin perjuicio de reconocer la necesidad de una cierta precisión, habida cuenta de la exigencia de que los Protectorados pudieran comprobar que la dotación era adecuada y suficiente para su cumplimiento, el autor se mostraba partidario de que se permitiera que las fundaciones tuvieran unos fines genéricos y que el Patronato pudiera determinar las actividades que en cada supuesto hubiera de realizar en su cumplimiento, sugiriendo que se distinguiera entre fines y actividades, exigiendo la suficiencia del capital para cumplir alguna o algunas de las actividades previstas, pero sin obligar a una concreción de los fines, de manera que pudieran seguir siendo amplios. A la postre, dicho apartado segundo sería finalmente suprimido en su totalidad.

Análogas consideraciones, y el mismo recordatorio de la antes referida sentencia del TS de 2 de junio de 1952⁹⁷¹, efectuaba LORENZO CRUZ⁹⁷², propugnando cierto equilibrio entre la formulación del fin con la suficiente precisión para que quede claramente determinado, y, a su vez, con la suficiente elasticidad para que, sin necesidad de modificaciones, sea susceptible de acomodación a las circunstancias cambiantes y a la continua evolución histórica. También CAFFARENA LAPORTA⁹⁷³ reiteraría su complacencia, tras la Ley 50/2002, de que ésta no hubiera hecho alusión a que el fin sea concreto y determinado, ni exigiera la especificación en los estatutos de las actividades dirigidas a su cumplimiento. E, igualmente, GONZÁLEZ CUETO⁹⁷⁴ y MORILLO GONZÁLEZ⁹⁷⁵. Así, este último autor, pese a señalar que la generosidad de la Ley al no imponer una detallada consignación de los fines no debe implicar su total indefinición, consideraría prudente dicho criterio legislativo, anotando que

⁹⁷¹ Por cierto que citada de nuevo con el mismo error de fecha.

⁹⁷² LORENZO CRUZ, Alicia: «Algunas consideraciones jurídicas del régimen de la fundación», *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, núm. 8, 1990, pp. 473-477.

⁹⁷³ CAFFARENA LAPORTA, J.: «La constitución de las fundaciones (Artículos 4, 8, 9, 10, 11 y 13)», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo* (dirs.: Muñoz Machado, Cruz Amorós y De Lorenzo García), *op. cit.*, pág. 127.

⁹⁷⁴ GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, *op. cit.*, pág. 106-107.

⁹⁷⁵ MORILLO GONZÁLEZ, F.: (*El proceso de creación de una fundación*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 121.

«en la práctica, lo usual es que los fines de una fundación estén redactados de forma muy genérica y que en éstos se incluyan actividades con una escasa relación entre sí, lo que no es perjudicial», porque, en su opinión, así se facilita a los patronos la posibilidad de flexibilizar la actuación de la fundación y su adaptación a las circunstancias cambiantes y a las posibilidades financieras de la misma sin necesidad de acudir a la reforma estatutaria.

En el mismo sentido se manifestaba CARRANCHO HERRERO⁹⁷⁶, quien, en relación con el ejercicio de actividades económicas, subraya que si bien el fundador podría establecer una cláusula estatutaria que las prohibiera o limitara, ello no resulta, a su juicio, aconsejable, en aras de no dificultar la labor del patronato.

De otro criterio, en cambio, DE ANGEL YÁGÜEZ⁹⁷⁷, quien, al margen de interpretar restrictivamente la posibilidad de que las fundaciones realicen actividades económicas (posibilidad que, en su sentir, sólo se encuentra reconocida respecto de las *relacionadas* con sus fines o las *accesorias o complementarias* y no respecto de cualesquiera otras), considera que el ejercicio de una actividad empresarial no contemplada inicialmente en el acto fundacional sólo es posible —entendiendo siempre que el fundador no lo hubiere prohibido— mediante la correspondiente modificación estatutaria, y puesto que en tal caso se estaría introduciendo un innegable *factor de riesgo*, dicha modificación debería requerir, a su juicio, la autorización del Protectorado; si bien, termina concluyendo que, al no estar expresamente prevista dicha autorización, sólo cabría que éste se opusiera al amparo del art. 29.4 de la Ley 50/2002, por razones de legalidad, es decir, cuando considerara motivadamente que dicha modificación estatutaria no resulta conveniente en interés de la fundación.

En nuestra disciplina, también se han referido a los problemas que plantea la ausencia de mención estatutaria de las actividades económicas encaminadas al cumplimiento de los fines, o el emprendimiento de otras nuevas no expresamente previstas en los estatutos, entre otros, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO, tanto conjunta⁹⁷⁸ como separadamente⁹⁷⁹.

⁹⁷⁶ CARRANCHO HERRERO, T.: «Los estatutos», en AA.VV., *Tratado de Fundaciones* (dir.: Beneyto Pérez, J.M. y coord.: Rincón García Loygorri, A.), Edit. Boch, Barcelona, 2007, tomo 1, p. 475.

⁹⁷⁷ Vid. DE ANGEL YÁGÜEZ, Ricardo: «Actividades económicas (mejor, empresariales) de las fundaciones», *Libro homenaje al profesor Manuel Albaladejo García* (coord: por José Manuel González Porras, Fernando P. Méndez González), Vol. 1, 2004, pp. 268 y 273-275.

⁹⁷⁸ BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, pp. 54-56.

⁹⁷⁹ BLÁZQUEZ LIDOY, A. «El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de lucro», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo* (dirs.: Muñoz Machado, Cruz Amorós y De Lorenzo García), *op. cit.*, pp. 880-885; y MARTÍN DÉGANO, I.: «La necesaria conexión entre el fin y las actividades económicas exentas de las fundaciones», *Quincena Fiscal*, núm. 4/2013.

El primero de dichos autores (BLÁZQUEZ LIDOY⁹⁸⁰), en un obra colectiva sobre las leyes de fundaciones y mecenazgo, a propósito de la tributación de las entidades sin fin de lucro en el IS, subrayaba la importancia de dichas nociones para el pacífico disfrute del régimen fiscal: «el concepto de fin y objeto más el de las actividades para cumplir dichos fines —señalaría el autor— aparecen como elementos clave en la exención e, incluso, en la posibilidad de incorporarse al régimen privilegiado», por lo que advertía sobre las repercusiones que una inadecuada redacción de los Estatutos en ese punto podría tener para el acogimiento al régimen fiscal de la Ley 49/2002⁹⁸¹.

Así, tras plantearse si cuando el artículo 7 o el 3.3º de dicha Ley hacen mención a las explotaciones económicas desarrolladas en cumplimiento de los fines de la entidad no lucrativa lo hacen en un «sentido formal» o en un «sentido material»⁹⁸²; es decir, —aclara— «si los Estatutos se convierten en un requisito previo para la exención e incluso para estar dentro del régimen privilegiado», el citado autor sostendrá la prevalencia del concepto material, pero alertará sobre los riesgos de no prestar la debida atención a su constancia formal, pues, dada la necesaria conexión entre los fines —que, a su juicio, «deben estar perfectamente delimitados en los Estatutos»⁹⁸³— y las actividades desarrolladas para su consecución, cuando éstas, como no es infrecuente, se mencionan de modo genérico o se relacionan algunas, incluyéndose luego cláusulas de cierre en la que se efectúan descripciones generales de forma vaga e imprecisa, tales menciones estatutarias puramente genéricas devienen insuficientes para amparar una presunción *hominis* de que las actividades de que se trate son desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, por lo que sería necesaria una actividad probatoria por parte de la ONL. Y a la inversa, la circunstancia de que los Estatutos no mencionen unas determinadas actividades no impide que si la Inspección entiende que son desarrolladas en el cumplimiento de su finalidad específica, y están dentro de la lista del artículo 7, deban declararse exentas⁹⁸⁴.

⁹⁸⁰ BLÁZQUEZ LIDOY, A. «El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de lucro», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., pp. 880-885.

⁹⁸¹ *Ibidem*, pág. 880.

⁹⁸² Según explica MARTÍN DÉGANO, que adopta idéntica terminología, «[a]cudir a un concepto formal implicaría que cualquier actividad que esté regulada en los estatutos cumpliría con el requisito, con independencia de que se ejerciera habitualmente o no. La mera coincidencia de una misma actividad en los estatutos y en el listado del art. 7 sería suficiente. El concepto material supone tomar en consideración sólo las actividades realmente conectadas con los fines de la fundación con independencia de que estén recogidas de una manera expresa en los estatutos». MARTÍN DÉGANO, I.: «La necesaria conexión entre el fin y las actividades económicas exentas de las fundaciones», op. cit.

⁹⁸³ BLÁZQUEZ LIDOY, A. «El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de lucro», op. cit., pág. 882.

⁹⁸⁴ *Ibidem*, pags. 881-882.

Es oportuno anotar, por otra parte, en relación ahora con los fines, que el mencionado autor, enfrentado al problema de si es posible en los Estatutos «enumerar varios fines de distinto género con la única finalidad, precisamente, de estar dentro del artículo 24 de la Ley de Fundaciones y de aplicar las exenciones del art. 7»⁹⁸⁵, sostendrá que, a su juicio, «la ley 50/2002, está pensada para la realización de fines y actividades concretos y no parece posible hacer referencia a una multiplicidad de fines fundacionales a la vez»⁹⁸⁶, no obstante a lo cual, en esta ocasión, parece admitir la posibilidad de fijar más de un fin fundacional, incluso con carácter subsidiario⁹⁸⁷, llegando a sugerir que «con independencia de que la fundación tenga una finalidad muy determinada dentro de un concepto más genérico, parece prudente —dirá— definir la finalidad lo más ampliamente posible (por el género) y, luego, pasar a definir la actividad en concreto (por la especie)», trayendo a colación en ese sentido la resolución de la DGRN de 7 de noviembre de 1997 en la que se señalaría, según recuerda, que la determinación de las actividades por género comprende todas sus especies sin que sea necesaria una enumeración de esas si no es para su exclusión, por lo que concluirá que «no habría problemas en recoger fines generales que puedan dar cabida a muchas especies que estén dentro de dicho género; sería el caso —explicará— del género cultura y arte y la especie música, escultura, literatura, etc.»⁹⁸⁸.

En el análogo sentido se pronunciaría MARTÍN DÉGANO⁹⁸⁹ en lo que se refiere al debate concepción formal vs. concepción material. Para este último autor hay que rechazar la suficiencia de una mera conexión formal. No es bastante, dirá, que una actividad esté recogida en los estatutos para que pueda

⁹⁸⁵ «O dicho en otras palabras [cabe preguntarse —continuará el autor de forma ilustrativa— si es posible fijar en los Estatutos], unas finalidades y actividades que pudieran valer para cualquier tipo de fundación con independencia de que, realmente, sólo vayan a realizar los fines reales para los que se estableció la fundación». *Ibidem*, pág. 883.

⁹⁸⁶ Este es el criterio que mantuvo junto con MARTÍN DÉGANO, cuando a propósito de la Contestación de la DGT de 21 de marzo de 2006, luego de criticar al citado Centro directivo por haber extralimitado sus competencias, toda vez que, a su juicio, es al Registro de Fundaciones (o, en su caso, al Ministerio del Interior en el supuesto de las asociaciones) a quien compete pronunciarse sobre los fines o sobre el orden de prioridad entre ellos en el caso de una fundación como la que era objeto de consulta, que, por un lado, tenía fines asistenciales y, por otro, fines de conservación del patrimonio histórico, manifiestan con rotundidad que «Estos órganos no deberían aceptar la inscripción de fines tan variados por la probable imposibilidad de afrontar todos o, en su caso, cumplirlos. Una cosa es que los fines recogidos en los estatutos sean genéricos (ya se concretarán a través de las actividades) y otra que se permita tal disparidad». Y añaden: «La Ley 50/2002 no establece una limitación expresa al respecto, pero se puede deducir de la necesidad de que la dotación fundacional sea adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales». BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, pág. 56.

⁹⁸⁷ BLÁZQUEZ LIDOY, *Ibidem*, pág. 884

⁹⁸⁸ BLÁZQUEZ LIDOY, *Ibidem*, pág. 883.

⁹⁸⁹ MARTÍN DÉGANO, I.: «La necesaria conexión entre el fin y las actividades económicas exentas de las fundaciones», *op. cit.*

considerarse realizada en cumplimiento de los fines fundacionales, trayendo a colación la interpretación realizada en ese sentido por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 5 de mayo de 2011 (JT 2011\498) dictada en relación al régimen especial de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Coincido con tales apreciaciones acerca de la prevalencia de lo que dichos autores denominan «concepto material», aunque si acaso añadiría que ese «entendimiento» de la Inspección a que se refería BLÁZQUEZ LIDOY para ilustrar sobre la prevalencia de la materialidad no lo harán los actuarios por un puro acto de fe, habrá de existir una realidad fáctica que permita tal inferencia y la carga de la prueba incumbirá principalmente a la entidad sin fin de lucro, que es sobre la que, en principio, como interesada en que se le apliquen las exenciones pertinentes, recaería el *onus probandi* (art. 105 LGT), de manera que, aunque se haya de convenir en la preeminencia del «concepto material» a que se refiere dichos autores, la importancia de su reflejo estatutario se hace evidente, aunque, sin duda, tanto las Memorias de la actividad como las propias cuentas anuales serán elementos que puede aportar seguridad jurídica⁹⁹⁰.

Finalmente, antes de concluir este apartado, es oportuno avanzar que, a mi juicio, la conexión entre los fines y las explotaciones a que se refiere el art. 7 de la Ley que nos ocupa resulta inexcusable, y no sólo en el caso de las de los apartados primero a décimo de la lista contenida en dicho precepto, sino también por lo que concierne a las de los apartados undécimo y duodécimo. Aunque debo anticipar que el vínculo exigible no habrá de ser igual de estrecho en las actividades principales que en las complementarias y mucho menos en las de escasa relevancia, situadas en el otro extremo del gradiente, respecto de las cuales cabría predicar su ajenidad, su pura instrumentalidad al servicio, tal vez, de la mera oportunidad de negocio, pero cuya exigua, por no decir inexistente, trascendencia, tanto por lo que respecta a la propia naturaleza de la entidad sin fin de lucro, como por lo que concierne a su nula repercusión en el tráfico económico, autorizan que puedan ser desarrolladas sin demérito del régimen fiscal: *de minimis non curat lex*. Pero el tema será tratado posteriormente en un ulterior apartado.

II. DESTINO DE LAS RENTAS E INGRESOS

⁹⁹⁰ En este sentido cabría traer a colación la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) de 18 junio 2010, RJ\2010\5748, en cuyo FJ 6º, pfo 2, dira: «... *para determinar la actividad de la asociación recurrente no se debe atender a los fines teóricos previstos en los estatutos, sino a la actividad efectivamente desarrollada que se infiere de las cuentas presentadas*. Y de ello deducen que se trata de una actividad auxiliar y subordinada a los intereses de otras entidades, toda vez que ella no presta un servicio público a los ciudadanos ni sirve a los intereses generales, sino a otras entidades vinculadas a la misma, al margen de la prestación que estas segundas realicen». La cursiva es mía.

1. INTRODUCCIÓN

El apartado segundo del art. 3 establece el requisito de que las ESFL dediquen a la realización de sus fines, *al menos*, el 70 por ciento de sus rentas e ingresos⁹⁹¹, destinando el resto —esto es, el otro 30 por ciento, *como máximo*— a incrementar la dotación patrimonial o las reservas⁹⁹².

La razón de esta exigencia resulta clara: la finalidad de las ESFL no consiste en la obtención de un excedente, que, por razones obvias, ni podrían repartir, ni acumular más allá de lo necesario para garantizar su subsistencia, sino en dar cumplimiento activo a los fines de interés general para los que fueron instituidas, lo que reclama que los recursos de que dispongan sean destinados de modo efectivo a su realización. En este sentido, el Legislador ha pretendido, por un lado, evitar la existencia de entidades ociosas que, como reedición de las «manos muertas», permanezcan contemplativas y estériles, beneficiándose de un régimen fiscal favorable sin ventaja alguna para el interés general, previniendo, por otro, que puedan ser utilizadas como medio de conservar el patrimonio del fundador, o de sus miembros o partícipes, bajo condiciones fiscales privilegiadas. Se trata, por tanto, de un requisito congruente con la naturaleza de estas organizaciones, que, en principio, no debería plantear graves disputas, al menos, en punto a su propósito. La doctrina, prescindiendo de la polémica acerca de su duplicidad, al estar ya contemplado en la normativa propia de las fundaciones⁹⁹³, es prácticamente

⁹⁹¹ El mismo requisito se contempla en el art. 27.1 de la Ley 50/2002, de Fundaciones, a diferencia de lo que sucede con las asociaciones, en las que, como vimos, su normativa «sustantiva» —la LO 1/2002—, no impone un porcentaje específico, sin perjuicio de exigir en su art. 13.2 que «Los beneficios obtenidos [...] deberán destinarse, exclusivamente, al cumplimiento de sus fines, sin que quepa en ningún caso su reparto [...]».

⁹⁹² La inclusión de las «reservas» como uno de los destinos de los excedentes obtenidos por las ESFL, junto a la *dotación patrimonial*, es una novedad inspirada, sin duda, en la legislación que rige las sociedades mercantiles, e introducida en la Ley —el Proyecto no mencionaba esta figura—, a raíz de la enmienda núm. 142, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso (Cfr., BOCG. VII Legislatura, Serie A, núm. 106-9, de 24 de octubre de 2002). Lo mismo ocurriría respecto de la Ley 50/2002, cuyo Proyecto tampoco contemplaba estas reservas. Ni en una, ni en otra Ley, se define, ni establece su régimen jurídico; pero, como apunta GONZÁLEZ CUETO, «la consecuencia inmediata [es la] de que su enajenación o gravamen no requerirá la previa autorización del Protectorado, por lo que su protección es menor». GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*. Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2003, p.221. No obstante, no resulta difícil intuir que su propósito es la de introducir una mayor flexibilidad que evite el riesgo de descapitalización en determinados casos, al constituir un fondo que puede ser utilizado en períodos de menores ingresos.

⁹⁹³ Así, en relación a la anterior Ley 30/1994, criticarían esa supuesta duplicidad, entre otros, DEL CAMPO ARBULO, J. A., "Reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Impuestos I*, 1994, p. 139; GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. "El Impuesto sobre Sociedades en el marco de la nueva Ley de Fundaciones", *Impuestos*, núm. 22, 1994, p. 21; y ARIAS ABELLÁN, M.D., *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF-M. Pons, Madrid 1995, pp. 77 y ss.

unánime en este sentido⁹⁹⁴. No obstante, no han faltado autores⁹⁹⁵ que, enfatizando la necesidad de que éstas gocen de libertad para decidir cómo cumplir sus fines y a través de qué medios, se han pronunciado en contra de este tipo de exigencias, sin perjuicio, en última instancia, de la labor vigilante de los órganos de protectorado y control⁹⁹⁶.

No comparto, en este caso, dicha última opinión. A mi juicio, como acabo de señalar, se trata de una exigencia plenamente coherente tanto con la naturaleza de estas entidades, como con los intereses cuyo cuidado se confía a la norma fiscal, y si alguna crítica cupiera en el sentido antes indicado, no sería reprochable a la norma tributaria, sino, en su caso, a la regulación sustantiva de las fundaciones. Recuérdese, que de lo que aquí se trata es del disfrute de un régimen fiscal privilegiado, que, además, es *voluntario*, por lo que parece lógico que la norma tributaria se asegure, como dice la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, de que los privilegios fiscales que comporta para las entidades que quieran acogerse libremente al mismo, «se traducen en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general».

A este respecto, cabría argumentar que incluso admitiendo, a efectos dialécticos⁹⁹⁷, aquellas tesis doctrinales que consideran que el fundamento o, al menos, uno de los pilares básicos en que se sustenta el establecimiento de un régimen fiscal beneficioso para dichas entidades, reside en la idea de que ya contribuyen materialmente con su actividad al cumplimiento de fines de interés general⁹⁹⁸ o, visto de otro modo, que resulta más económico para el Estado establecer un régimen tributario favorable para las mismas que atender directamente las necesidades sociales, sanitarias, docentes o culturales que, de otra manera, éste debería afrontar⁹⁹⁹ —en otras palabras, que el fundamento de sus beneficios radica en el ahorro presupuestario que éstas procuran a las arcas del Estado—, aún en la hipótesis, digo, de admitir tales

⁹⁹⁴ Por todos, GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995, pp. 63, y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, *op. cit.*, p. 92.

⁹⁹⁵ Así, ARIAS ABELLÁN, M^a. Dolores.: *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, p. 78.

⁹⁹⁶ Para la citada autora, «no debería existir una norma disponiendo el destino de los ingresos, y menos en porcentajes, porque eso es una función específica de los órganos de gestión de la fundación. Sin perjuicio, claro está de la existencia de unos órganos de control eficaces que impidan la transformación de la fundación en una organización diferente de la prevista en el ordenamiento jurídico». Cfr., ARIAS ABELLÁN, M^a.D.: *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, p. 78.

⁹⁹⁷ Nuestra posición sobre el tema quedó expuesta más atrás, vid. p. 63 y ss.

⁹⁹⁸ En este sentido, como vimos, MARTINEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 22-23.

⁹⁹⁹ Así, PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Fiscalidad de las Fundaciones. Consideraciones generales y perspectivas de futuro», en AAVV, *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*. (Dir. Olmos Vicente, I.) Fundación Universitaria San Pablo-CEU-Dykinson, 1998, p. 322.

ideas, resulta preciso reconocer al legislador la posibilidad de señalar las condiciones y los límites más allá de los cuales considera que el esfuerzo fiscal que supone el reconocimiento de determinados beneficios no le resulta rentable. Si la actuación de dichas entidades no se traduce de manera real y efectiva en la satisfacción de los intereses generales, dirigiéndose a cubrir las demandas sociales y ciudadanas, no vemos razón para que éstas disfruten de un trato fiscal de favor, por mucho que sus eventuales rentas e ingresos no sean objeto de reparto.

Por otro lado, y de forma menos polémica, tampoco debe olvidarse que ni todas las entidades candidatas al disfrute de este régimen vienen obligadas por su propia normativa a cumplir este mismo requisito (como ya se indicó más atrás, en el caso de las asociaciones no existe una norma equivalente a la del art. 27 de la Ley 50/2002, siendo sus límites en ese sentido mucho más difusos¹⁰⁰⁰), ni dicho artículo 27 alcanza a todas las fundaciones, sino sólo a las de competencia estatal, ya que este precepto no tiene carácter básico y, por consiguiente, las CCAA pueden dictar sus propias normas al respecto. Así pues, desde nuestro punto de vista, el establecimiento de un requisito fiscal como el contenido en este apartado no nos parece en absoluto censurable¹⁰⁰¹. Otra cosa es el sistema adoptado a dicho fin, el porcentaje que en él se fija, y la base sobre la que se calcula.

Se ha de señalar a este respecto, que la Ley 30/1994, como hemos anotado, ya contemplaba en sus arts. 25.1 y 42.1.b), un requisito igual al que ahora nos ocupa, estableciendo idéntico porcentaje sobre las rentas e ingresos¹⁰⁰². Su fijación sería, no obstante, objeto de una importante

¹⁰⁰⁰ Vid, anterior nota 991.

¹⁰⁰¹ En este mismo sentido ya se pronunciaba ZORNOZA PÉREZ en relación a la Ley 30/1994: «difícilmente hubiera podido renunciarse al establecimiento de tales requisitos, por mucho que supongan una cierta reiteración respecto al régimen sustantivo de las fundaciones, si se piensa que el régimen fiscal especial diseñado en la Ley 30/1994 resulta también aplicable a otras entidades sin fines lucrativos y, singularmente a las asociaciones declaradas de utilidad pública, cuya regulación sigue siendo la de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, aunque sea con las modificaciones introducidas por la Disposición Adicional decimotercera de la repetida Ley 30/1994». Añadiendo, «es técnicamente imprescindible que el art. 42.1.b) de la Ley 30/1994 [equivalente al art. 3.2º de la actual Ley 49/2002] reitere, como requisito para disfrutar del régimen fiscal especial, el de que las fundaciones destinen a la realización de sus fines al menos el 70 por 100 de las rentas netas y otros ingresos que obtengan; porque la regla que con ese mismo contenido prevé el art. 25.1 del mismo texto legal [hoy, art. 27 de la Ley 50/2002] sólo resulta aplicable a las fundaciones de competencia estatal, según su Disposición Final primera, de modo que las Comunidades Autónomas con competencias en la materia pueden establecer —y en algún caso ya lo han hecho— porcentajes distintos que, de no producirse esa aparente reiteración, producirían sus efectos también en el orden tributario» ZORNOZA PÉREZ, Juan J., «Derecho de fundación y sistema tributario», *Derecho Privado y Constitución* núm. 9, Mayo-Agosto 1996, pp. 301-302 y nota 11.

¹⁰⁰² El art. 25.1 de la Ley 30/1994 disponía que «1. A la realización de los fines fundacionales, deberá ser destinado, al menos, el 70 por 100 de las rentas o cualesquiera otros ingresos netos que, previa deducción de impuestos, obtenga la Fundación, debiéndose destinar el resto, deducidos los gastos de administración, a incrementar la dotación

controversia, tanto a nivel político como doctrinal. El motivo de dicha polémica, que originaría un rico e interesante debate, polarizado en sede parlamentaria por los Grupos Socialista y Popular¹⁰⁰³, estribaba en la determinación de la porción de recursos que, como mínimo, las ESFL habían de destinar al cumplimiento de sus fines. Se trataba, en suma, de establecer una fórmula que, por un lado, asegurase que las ESFL destinan de forma efectiva sus rentas e ingresos a la realización de los fines que las justifican, y que, por otro, impidiera su descapitalización y evitara dificultar la inversión y el ahorro necesarios para afrontar proyectos más ambiciosos en beneficio del interés general.

Para el GPP, dicha fórmula pasaba por establecer la obligación de que las ESFL destinaran a la realización de sus fines una cantidad no inferior al 2 por ciento anual del valor de su patrimonio neto en la fecha de cierre del ejercicio¹⁰⁰⁴. Con ello trataban de evitar que entidades con importantes recursos, se mantuvieran prácticamente inactivas, generando escasas o nulas rentas que destinar al cumplimiento de su objeto. De esta forma, argumentaría dicho Grupo, mientras que, por un lado, se garantiza que, en todo caso, una parte de su patrimonio se destina de forma efectiva al cumplimiento de su finalidad, impidiendo que permanezca ocioso e improductivo, por otro, se las obliga a gestionarlo de forma eficiente, al tener que esforzarse en conseguir una rentabilidad para no descapitalizarse y terminar desapareciendo¹⁰⁰⁵.

fundacional. [...]». Por su parte, el art. 42.1. b) preceptuaba que las ESFL debían «Destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70 por 100 de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención. [...]». Dejando ahora al margen las discrepancias de redacción de uno y otro preceptos (a la que más tarde haremos referencia con motivo del tratamiento de la deducibilidad de ciertos gastos en la Ley 49/2002), interesa destacar ahora, que, sin perjuicio de las diferencias en cuanto al plazo y al mayor detalle y precisión de la Ley 49/2002, en ambas Leyes la base y el porcentaje es el mismo; porcentaje que también tiene, en una y otra, el carácter de mínimo («al menos»). Lo mismo ocurre en la nueva Ley 50/2002, de Fundaciones.

¹⁰⁰³ Un amplio resumen de las discusiones parlamentarias previas a la aprobación de la Ley 30/1994, puede verse en GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, op. cit., pp. 62-73.

¹⁰⁰⁴ A efectos del cómputo de dicho valor se excluían, no obstante, determinados bienes: los integrantes del Patrimonio Histórico Español —en particular, los monumentos históricos, las obras de arte, antigüedades y objetos de colección, los archivos y las bibliotecas—, los inmuebles que fueran sede de la entidad o en los que se desarrollasen las actividades constitutivas de su objeto y, en general, los bienes, derechos y obligaciones afectados al cumplimiento de los fines propios de la misma, debiéndose cumplir dicho requisito «en el plazo de los cinco años siguientes». Cfr., enmiendas núms. 300 y 301, en relación a las fundaciones, y enmienda núm. 333, respecto del disfrute por las ESFL del régimen fiscal especial (BOCG, IV Legislatura, serie A, núm. 39-7 de 16 de marzo de 1994, pp. 119-120 y 127-128.)

¹⁰⁰⁵ En este sentido resulta elocuente la intervención del senador Cortés Martín del GPP: «En estos momentos, señor Presidente, estamos viendo cómo existen en España fundaciones que, contando con un enorme patrimonio, no dedican una sola peseta a las actividades de interés general, por una razón muy sencilla: dicen que no producen dividendos esas acciones que tienen. Si ese patrimonio estuviese bien administrado y sirviese prioritariamente a cumplir fines de interés general y a ser destinado a la atención de esos fines que tiene la fundación y no a facilitar la autocartera de determinadas instituciones, es evidente que sería posible que se

Contrariamente, la fórmula de dedicar un porcentaje de las rentas —que es la que abanderaba, como veremos, el GPS—, penalizaría, a juicio del Grupo Popular, a las ESFL mejor administradas, a aquéllas que por su gestión más eficiente obtuvieran mayores ingresos, al obligarlas a destinar en breve plazo, un alto porcentaje de sus rentas a la realización de las actividades propias de su objeto, lo que, en opinión de dicho Grupo, dificultaría su capitalización y el ahorro necesario para acometer proyectos de mayor envergadura.

Para el GPS, por el contrario, el sistema debía consistir en que las ESFL destinaran un *porcentaje de sus rentas* (el 70 por ciento) a la realización de sus fines, ya que consideraban que la dedicación de un porcentaje sobre el patrimonio (al margen de las discrepancias sobre los criterios para su valoración¹⁰⁰⁶), beneficiaba, principalmente, a las ESFL más potentes, con grandes rendimientos económicos, a las que favorecería más dedicar un bajo porcentaje de su patrimonio que un alto porcentaje de sus rentas, perjudicando en cambio a las entidades más humildes, que podían verse obligadas a enajenar parte de sus bienes para poder cumplir con la obligación legal. Para este Grupo, el sistema del porcentaje de rentas era, por otra parte, más flexible, permitiendo que en los años en que se obtuvieran más recursos, más se destinasen a los fines de interés general y que, en los ejercicios en que éstos fueran escasos o nulos, la entidad no se viera obligada a enajenar su patrimonio para cumplir con aquella exigencia¹⁰⁰⁷. Por otro lado, la existencia de ESFL dotadas de importantes recursos patrimoniales, pero prácticamente ociosas desde el punto de vista del interés general, era una circunstancia que, a juicio del GPS, podía ser controlada por el Protectorado a la vista de las

sirviese al interés general. Por eso planteamos en la enmienda que sea el dos por ciento del patrimonio, como cantidad mínima, la que tiene que destinarse y no un porcentaje elevado de las rentas, porque una fundación mal administrada o una fundación que tiene mal distribuido su capital o que, por la propia mecánica que quieren darle sus administradores, no reparte dividendos o no procura las rentas de su patrimonio, podría estar convertida en una auténtica mano muerta si lo que se considera como primera finalidad de las fundaciones es servir a fines de interés general». BOCG, Congreso. V Legislatura. Pleno y Diputación Permanente. Sesión plenaria núm. 82, 23 de junio de 1994, pág. 4196, tercer punto de la intervención.

¹⁰⁰⁶ En este aspecto, la controversia era menor, ya que, como señala GARCÍA LUIS, los representantes del Grupo Popular parecían dispuestos a utilizar el plan de contabilidad u otros criterios de valoración. Cfr., GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, op. cit., p. 69.

¹⁰⁰⁷ En ese sentido, el senador socialista Granado Martínez, criticando el sistema del 2 por ciento, señalaba: «Su propuesta condiciona más a las fundaciones o a los ejercicios que tengan menores rendimientos, o lo que es lo mismo, a una fundación que tenga altos rendimientos su propuesta le sería beneficiosa, pero si los rendimientos son inexistentes su propuesta le sería perjudicial. ¿Qué sentido tiene una propuesta de esa naturaleza? Cuando ganan más dinero tienen que dedicar menos dinero a los fines de interés social, pero cuando ganan menos dinero tienen que sacrificar incluso patrimonio para dedicarlo a sus fines. Yo creo que es más razonable la propuesta del Proyecto de ley que prevé, en base a la imputación sobre rendimientos y no sobre patrimonio, que cuando las fundaciones o las entidades tengan grandes rendimientos, una parte grande de los mismos vaya a actividades de interés social, y que cuando los rendimientos sean menores, incluso sean cero, ese año no tengan esa obligación». BOCG, Diario de Sesiones del Senado. V Legislatura. Comisión de Educación y Cultura núm. 131, sesión de 13 de octubre de 1994, pág. 25.

cuentas anuales que dichas entidades han de rendir ante el mismo, especialmente, de la Memoria, que había de comprender detalle de sus actividades y de la gestión económica, así como del exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales¹⁰⁰⁸.

Finalmente, como sabemos, la fórmula de la *afección de rentas* sería la que se materializase en la Ley 30/1994 y la que se ha mantenido en la Ley 49/2002. No obstante, durante la tramitación previa a la aprobación tanto de esta última Ley, como de la Ley 50/2002, la determinación del sistema y del porcentaje, volvieron a ser objeto de algunas discrepancias, tanto en fase de Anteproyecto¹⁰⁰⁹, como en su tramitación parlamentaria¹⁰¹⁰; pero, desde luego,

¹⁰⁰⁸ En este sentido, GARCÍA LUIS, que, a la vista de las ventajas e inconvenientes de una y otra postura, se terminaba decantando por una fórmula mixta: «podría haberse alcanzado algún acuerdo para establecer un sistema mixto, por ejemplo, el de aplicar subsidiariamente el sistema del 2 por 100 del patrimonio en los casos que, debidamente tipificados, se entendieran incursos en los defectos del sistema de afectación de rentas». GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, op. cit., p. 72.

¹⁰⁰⁹ En cuanto al Anteproyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin fin de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo, es de destacar el Dictamen del CES, que, entre otras cuestiones, manifestaría, por un lado, su rechazo a «la exigencia de destinar a la realización de los fines un importe igual al 70 por 100 del resultado de aplicar el interés legal del dinero al valor de los bienes y derechos patrimoniales», que era la fórmula que figuraba inicialmente en el tercer pfo. del art. 3.2 del Anteproyecto, conforme se indica en el propio Dictamen. Para dicho Consejo, al margen de determinados problemas interpretativos que la fórmula suscitaba en relación a la valoración del patrimonio, esa referencia a la renta presunta —interés legal del dinero aplicado al valor de los bienes y derechos—, debía ser suprimida ya que, a su juicio, lo que debían destinarse eran rentas reales, además de no ser «el método más adecuado para incentivar la actividad de estas organizaciones, ya que podría conducir, en determinados casos a la descapitalización y, eventualmente, a su extinción». Por otro lado, dicho Consejo señalaría, asimismo, con contundencia que «la fijación del 70 por 100 con carácter general para todas las fundaciones resulta, además de aleatoria, demasiado rígida en función de la naturaleza de las mismas, dado que a las que se dedican fundamentalmente a la gestión de donativos, cuotas y subvenciones no les importaría destinar incluso el 100 por 100, lo que no sucede con las fundaciones con importante patrimonio que pueden necesitar una mayor tesorería para una mejor aplicación de sus inversiones y, en consecuencia, el porcentaje debiera ser significativamente inferior». CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL. *Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Sesión ordinaria del Pleno de 25 de abril de 2002*. Colección Dictámenes, nº 3/2002, CES, Madrid, 2002, pp. 6-7.

Por su parte, en lo que se refiere al Anteproyecto de Ley de Fundaciones, según resulta de los antecedentes del Dictamen del Consejo de Estado, el Consejo General del Notariado, postularía la rebaja de dicho porcentaje: «En el artículo 26 [que es en el que se recogía en el Anteproyecto la obligación que nos ocupa] se debería disponer que se destinase a los fines fundacionales el 50% de los resultados o exceptuar de la obligación las cantidades destinadas a amortización de créditos, las que puedan reputarse gasto y las plusvalías generadas por la enajenación de activos». Vid, CONSEJO DE ESTADO, Dictamen de la Comisión Permanente de 9 de julio de 2002. Núm. de expediente 1636/2002, apdo. 2.D). La misma reducción al 50% propuso también el Centro de Fundaciones (*Ibidem*, apdos. 2.B y 3.A). Por el contrario, la Confederación Española de Fundaciones se mostraría a favor del mantenimiento de dicho porcentaje, evidenciando, según hacía notar GONZÁLEZ CUETO, la división entonces existente en el sector fundacional sobre ese extremo. Cfr., GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, op. cit., pp. 218. Por su parte, el referido Dictamen del Consejo de Estado

ni mucho menos en los términos en que se produjo el debate en la anterior Ley 30/1994. Ha de tenerse en cuenta a este respecto, que la mayor amplitud del plazo establecido para materializar el destino de las rentas, al que ha de añadirse la posibilidad de dotar las reservas para su utilización en períodos de menores ingresos —incorporada durante su trámite parlamentario—¹⁰¹¹, permiten superar alguna de las críticas que cupiera reprochar al sistema escogido¹⁰¹², a pesar de haberse desechado la prórroga o alargamiento del plazo en determinados supuestos, como se requirió en algunas de las enmiendas presentadas y se ha postulado por algunos autores¹⁰¹³.

Es importante subrayar, por último, que las CCAA, al amparo de sus competencias legislativas, recogerían tempranamente en su normativa la obligación de que las fundaciones destinaran un determinado porcentaje de las rentas e ingresos a la realización sus fines; porcentaje, que coincide en la mayoría de los casos, o se aproxima, al adoptado por la Legislación estatal, como recordaría el Consejo de Estado en su dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones¹⁰¹⁴.

avalaría el porcentaje del 70% (*Cit.*, apdo. IV. Observaciones al texto sometido a consulta. Artículo 26).

¹⁰¹⁰ Respecto del Proyecto de Ley de Fundaciones sólo sería presentada una enmienda en lo que se refiere a la determinación de porcentaje: la presentada por el diputado Labordeta Subías, pero en el sentido de proponer su *elevación al 80%*, según reseña GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios...* op. cit. p. 220.

En cuanto al Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin fin de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo, el Grupo Parlamentario Coalición Canaria propondría en el Congreso, a través de su enmienda nº 27, la *disminución de dicho porcentaje al 50%* (Cfr., BOCG. Congreso de los Diputados. VII Legislatura. Serie A, 24 de octubre de 2002, núm. 106-9, p. 41). El resto de enmiendas presentadas por los Grupos parlamentarios, tanto en el Congreso, como en el Senado, no se referirían, ni al sistema, ni al porcentaje, sino, fundamentalmente, al *plazo* para hacer efectivo el destino de las rentas e ingresos a los fines de interés general, al que luego nos referiremos.

¹⁰¹¹ Vid., anterior nota 992.

¹⁰¹² En este sentido, MARTÍN PASCUAL, C.: El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, IEF, Madrid, 2003, p. 37.

¹⁰¹³ Así, PEDREIRA MENÉNDEZ (El Régimen Fiscal del Sector No lucrativo..., *op. cit.*, p. 98-99) y, más recientemente, Carmen MÁRQUEZ SILLERO (La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002. La Ley, Madrid, 2007, pp. 244 y ss), que sostiene, críticamente, que «el legislador no ha sabido establecer... el punto de equilibrio entre la exigencia legal que deben respetar todas las fundaciones a la hora de destinar parte de sus rentas e ingresos a los fines... y el suficiente grado de flexibilidad y libertad que también requieren las instituciones fundacionales en su actuación» (*Ibidem*, p. 249) proponiendo el alargamiento del plazo para efectuar la afección por un mínimo de cinco años y la sustitución del actual porcentaje por una banda entre el 60 y el 40 por ciento (*ibidem*, p. 252). Sobre el tema volveremos más adelante en este mismo apartado, cuando detallemos la regulación legal de dicho plazo, momento en que fijaremos nuestra postura sobre el particular.

¹⁰¹⁴ «Ha de tenerse en cuenta —diría este Alto organismo consultivo— que el 70% es el mismo porcentaje que figura en la Ley vigente y es inferior al establecido por alguna Ley autonómica (80% en Galicia) e igual al establecido en el País Vasco, Comunidad Valenciana, Canarias, Cataluña (en la nueva Ley, pues la anterior establecía el 80%) y Madrid. [...]».

Como ya tuvimos ocasión de observar más atrás, esa diversidad legislativa —la existencia de una normativa autonómica en concurrencia con la estatal—, unida al hecho de que las otras entidades sin fin de lucro contempladas en la Ley 49/2002 carezcan de un régimen detallado, han sido, sin duda, factores determinantes para la entronización a efectos tributarios de unos concretos sujetos —las ESFL—, como categoría fiscal propia, dotada de un régimen independiente de la significación originaria que aquéllos pudieran tener en otras parcelas jurídicas, lo que no podía dejar de producir cierta duplicidad e, incluso, colisionar con alguna de las normas que disciplinan su régimen sustantivo (éste será el caso, por ejemplo, del destino de los bienes en el caso de disolución de la entidad). En rigor, justamente de eso se trataba: de que, en la aplicación de este régimen, prevaleciera la normativa fiscal, y que lo hiciera de manera uniforme, sobre los criterios e interpretaciones que pudieran efectuarse desde cada uno de los sistemas autonómicos, o desde una óptica distinta a la tributaria. Ha de reconocerse, no obstante, que tal concurrencia, dura e injustamente criticada por un importante sector de la doctrina (y digo injustamente, pues no es sino consecuencia, por un lado, de la descentralización de nuestro Estado y, por otro, de la autonomía del Derecho financiero), no deja, sin embargo, de provocar ciertos problemas, pues si, de una parte, se trata de una categoría fiscal autónoma —con lo que parece lógico que su exégesis deba producirse en sintonía con las normas del sector jurídico a que pertenece—, de otra, su construcción se ha servido de conceptos e instituciones acuñadas en otras parcelas del Ordenamiento, que, en no pocas ocasiones, pueden contribuir a precisar mejor su significado. En este sentido, ante ciertos problemas hermenéuticos, no resulta sencillo determinar en qué medida ha de acudir a las normas fiscales, en muchos casos pensadas a la medida de unas entidades, en principio, bien diferentes, como son las entidades de mercado, y cuándo, por el contrario, resulta pertinente el auxilio de las normas civiles o administrativas que regulan las instituciones que han servido de base para la construcción del concepto fiscal de ESFL, a pesar de que su perspectiva pueda ser, no obstante, distinta a la adoptada por el derecho tributario. Ciertamente, ello constituye un problema común a los restantes requisitos, pero va a tener una especial repercusión en el que ahora nos ocupa, debido a determinadas diferencias expresivas; a la diferente tradición que la interpretación de determinados conceptos han tenido en el ordenamiento tributario, por un lado, y en el civil y administrativo, por otro (v.gr., el de los «gastos de administración»); y por la deficiencia técnica de su respectiva redacción.

2. CÁLCULO DE LAS RENTAS E INGRESOS QUE DEBEN AFECTARSE A SU OBJETO O FINALIDAD ESPECÍFICA

El artículo 3.2º que venimos estudiando, no sólo establece la obligación de que las ESFL destinen un determinado porcentaje de sus recursos a la

realización de sus finalidades estatutarias, sino que pretende fijar también la forma de calcular ese caudal susceptible de ser destinado al cumplimiento de sus fines; labor en la que, de modo análogo a la determinación de la base en la derogada LIS-1978, utilizará una metodología analítica, distinguiendo tres categorías o componentes de la base de cálculo del referido porcentaje; a saber:

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen;
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad; y
- c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para su obtención.

En suma, como señala EMBID IRUJO respecto del art. 27 de la Ley 50/2002, pero en conclusión perfectamente trasladable a este art. 3.2º, «el propósito legislativo consiste en que no falte ningún recurso del caudal del que ha de extraerse el 70 por 100 que habrá de destinarse a la realización de los fines fundacionales»¹⁰¹⁵. Desafortunadamente, como ya ocurriera con la Ley 30/1994, su imprecisión y falta de rigor técnico, que tendría el triste mérito de compartir con el citado art. 27 —de análogo tenor, aunque con algunas diferencias que, desde luego, tampoco coadyuvaban a su más fácil entendimiento—, provocarían no pocas incertidumbres, en una materia en sí misma compleja, habida cuenta del papel que, ya sin ambages, se permite desenvolver a estas entidades en el ámbito económico.

Pero antes de proseguir nuestra exposición, permítasenos ser honestos en señalar que, en rigor, desde una visión eminentemente práctica, a partir de aquí deberíamos olvidarnos de lo que dice la Ley, porque —pensamos que tal vez a causa de que a los operadores contables les resultaba muy fatigoso simultanear dos sistemas y aplaudieron la iniciativa, y a la propia Administración, a quien tras la reforma de 1995 del Impuesto sobre Sociedades tampoco le debía resultar muy cómoda la situación—, decidieron promover un cambio del sistema legalmente establecido para el cálculo que nos ocupa, pero sin pasar por la Carrera de San Jerónimo¹⁰¹⁶.

¹⁰¹⁵ EMBID IRUJO, J.M.: «Funcionamiento y actividad de la Fundación (Artículos 23 a 27)», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo* (dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R.), Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005, p. 376.

¹⁰¹⁶ No era la primera vez que sucedía, desde luego, ni sospechamos que sea la última. Como en su momento comprobaremos, hay estados financieros, por citar un ejemplo, que desaparecen en la Ley, o que nunca estuvieron en la misma, y en el desarrollo reglamentario nos encontramos luego con que la información propia de dicho (ausente) estado se incluye ahora, e incluso corregida y aumentada, como otro apartado cualquiera dentro de la cada vez más acrecentada memoria de las cuentas anuales. En ese sentido, ya lo veremos, no puedo dejar de advertir cierta tendencia en la materia contable a justificar los cambios —y no han sido pocos ni poco importantes los habidos en los últimos tiempos— en mérito de su complejidad y la necesidad de dejar cierto margen de maniobra a la discrecionalidad técnica para resolver los problemas. Pero los cambios, permitanme anticiparlo, no han sido neutrales, solo que así, en tono *piassimo* y enmascarados con otros, resulta más sencillo introducirlos. Sobre ello, sin

En efecto, para mayor confusión, el Reglamento de desarrollo de la Ley 50/2002, sin haberse operado previamente la correspondiente modificación legal, adoptará una metodología distinta de la seguida por la propia Ley que venía llamado a ejecutar¹⁰¹⁷: si tanto en ésta, como en la Ley 49/2002, la concepción es *analítica* (la base de cálculo sobre la que se aplica el porcentaje se obtiene mediante el cómputo de las rentas e ingresos que contempla, minorados por los gastos realizados para su obtención), en el caso del RFCE-05, la concepción es *sintética*, siguiéndose el camino inverso: se parte del «resultado contable», sobre el que se realizan una serie de ajustes positivos y negativos con el fin de obtener la base de cálculo¹⁰¹⁸. Como fácilmente se colige, el sistema del Reglamento es similar en este punto a la actual determinación de la base imponible del IS, que se basa en el resultado contable determinado conforme a la legislación mercantil y corregido con los correspondientes ajustes fiscales¹⁰¹⁹. Pero adviértase, que ni el «resultado» de las ESFL es equiparable al de las entidades de mercado, ni de lo que ahora se trata es de medir el beneficio, ni la base de su contribución en dicho Impuesto¹⁰²⁰, sino de *establecer si cumplen activamente con las finalidades que las justifican*, que es otro asunto distinto, por lo que, cuando menos, habrá de convenirse en que no tendrían por qué ser de aplicación necesaria los criterios fiscales y contables que rigen para las entidades de mercado, que fueron pensados para otro propósito. El RFCE-05 establece, sin embargo, en su art. 32.5 que «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».

A este respecto, a pesar de que el Consejo de Estado, guiado por los informes contables que acompañaron al Anteproyecto, no encontrase motivos de ilegalidad¹⁰²¹, cabe preguntarse, no obstante, si el citado Reglamento podía

perjuicio de lo que ahora se anota, véase más adelante lo expuesto en el apartado relativo a las «Obligaciones de índole contable», dentro de este mismo capítulo.

¹⁰¹⁷ A mi juicio, por muy bienintencionado que sea el cambio, no sirve a dicho propósito el argumento de que el resultado a que se llega es el mismo ¡sólo faltaba!

¹⁰¹⁸ Vid. art. 32 RFC05.

¹⁰¹⁹ Como es sabido a raíz del cambio de concepción operado en el IS a partir de la Ley 43/1995, de 27 diciembre, el art. 10.3 de dicha LIS-95, al igual que el art. 10.3 del TRLIS y 10.3 de la LIS-2014, establecerán que «...la base imponible se calculará, *corrigiendo*, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, *el resultado contable* determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

¹⁰²⁰ Que donde se fija es en el art. 8 de la Ley 49/2002.

¹⁰²¹ «El proyecto —dirá dicho Alto Órgano Consultivo en su Dictamen— utiliza a tales fines una terminología distinta a la del precepto legal ("importe del resultado contable de la

adoptar una decisión de esta naturaleza: *id est*, hasta qué punto nos encontramos ante un supuesto de mera discrecionalidad técnica, como entendiera el citado Órgano consultivo, pues, como luego estudiaremos, aunque quepa admitir que la fórmula sintética entronizada por el Reglamento facilita el cálculo de que se trata¹⁰²², dicho criterio no deja de tener ciertas implicaciones sustantivas (v.gr., en la adopción del criterio del «devengo» frente al de «caja o efectivo», que es el que, a tenor de determinadas expresiones, cabría pensar que sigue, en cambio, la Ley 50/2002, y el que, por su parte, adoptó el anterior Reglamento de Fundaciones de 1996 al desarrollar análogo requisito de la Ley 30/1994)¹⁰²³. Todo ello, sin olvidar que dicha norma reglamentaria se circunscribe exclusivamente al ámbito de un concreto tipo de entidades: las fundaciones, lo que plantea un doble problema. Por un lado, determinar en qué medida el RFCE05 puede servir como pauta interpretativa del precepto que comentamos; y, en sentido inverso, dilucidar, por otro, si la adopción de tal criterio no viene sino a confirmar conclusiones que, habida cuenta del art. 1.2 de la Ley 49/2002, cabría estimar ya alcanzables en el ámbito fiscal¹⁰²⁴, pero que, a pesar de la práctica identidad entre el art. 3.2º de la citada Ley y el art. 27 de la Ley 50/2002, resultaban de más difícil admisión en el ámbito de las fundaciones y, de ahí, tal vez, la estrategia de incluirlas en el reglamento de desarrollo de esta última, para zanjar una eventual discrepancia interpretativa entre ambos textos legales¹⁰²⁵.

fundación" en lugar de los "resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales resultados o ingresos") que, *sin cambiar el sentido de lo dispuesto en la Ley, es más precisa en términos contables según han informado los órganos técnicos que han participado en la tramitación de la norma*». Dictamen del CONSEJO DE ESTADO de 6 de octubre de 2005, sobre el Proyecto Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal. Expdte. núm. 1248/2005, apdo. B), letra n), Artículo 32. (La cursiva es mía).

¹⁰²² Así lo estima RÚA ALONSO DE CORRALES, que llega a señalar que «Respecto al cálculo de la cuantía a destinar, la contabilidad se había mostrado hasta el momento incapaz de resolver el entramado cálculo establecido en la ley. Sin embargo, con la aprobación del Real Decreto 1337/2005 por el que se aprueba el Reglamento de la ley de fundaciones de competencia estatal (...) el cálculo del destino de rentas e ingresos ha pasado de ser misión [im]posible a un cálculo factible utilizando las cuentas anuales». (RÚA ALONSO DE CORRALES, Enrique: *El Destino de las Rentas e Ingresos. Cálculo mediante las cuentas anuales*. Asociación Española de Fundaciones. Biblioteca Básica, Madrid, 2006, p. 8).

¹⁰²³ Sobre las consecuencias que para la aplicación de este régimen fiscal, se siguen de la adopción de unos u otros criterios contables —v.gr., en lo que se refiere al principio de equivalencia o al de hegemonía del fondo económico sobre la forma jurídica—, vid., CAZORLA PRIETO, L.M. y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: condiciones de acceso al régimen de la Ley 4[9]/2002, e Impuesto sobre Sociedades», en AAVV, *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*. Fundación Cristina Masaveu Peterson-Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1ª edición, 2011, pp. 32-44.

¹⁰²⁴ Recordemos que el art. 1.2 de la Ley 49/2002 dispone que «En lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales».

¹⁰²⁵ Sin descartar, como sugiere Carmen MÁRQUEZ SILLERO (*La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*. La Ley, Madrid, 2007, p. 196), que, simplemente, se haya tratado de aprovechar la ocasión para regular un tema que no abordara el RD 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprobara el

No obstante a lo anterior, frente a la alternativa de centrarnos en lo dispuesto por el art. 32 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal de 2005 (RFCE05), estimo que el estudio del art. 3.2º de la Ley 49/2002, que, por otra parte, es un precepto *vigente* que corresponde a la disciplina tributaria que a nosotros nos corresponde y que cumple en el Ordenamiento fiscal la función de regular la obligación de destino a fines de las rentas e ingresos de las ESFL, no sólo no resultará inútil, sino que reportará la ventaja de facilitar la comprensión de los sujetos a quienes la norma fiscal integra en dicha categoría de entidades sin fin de lucro, que es justamente el objeto de nuestra tesis.

Por consiguiente, en la exposición que a continuación se ofrece, se seguirá la metodología analítica que resulta de la propia Ley, sin perjuicio de que luego hagamos una referencia al final sobre la forma de cálculo establecida por dicho Reglamento.

2.1 Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

Como se ha dicho, la primera de las categorías que integran la base de cálculo de las rentas e ingresos que las ESFL han de destinar al cumplimiento de sus fines, son «las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen». Por tales, conforme se desprende del art. 3.3º, debe entenderse las derivadas de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. Y ello, *en principio*, tanto si se trata de explotaciones desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad, como de explotaciones ajenas.

Y nótese que digo, «en principio», porque, como se ha señalado por algún autor¹⁰²⁶ y enseguida comentaremos, cabría argumentar que este primer apartado, aunque no se especifique, se refiere *exclusivamente* a las rentas derivadas de las explotaciones económicas *ajenas a sus fines*, de forma que los ingresos provenientes de las explotaciones desarrolladas en cumplimiento de los mismos donde encontrarían acomodo sería en el apartado c) de este mismo artículo 3.2¹⁰²⁷.

Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las ESFL y de los incentivos fiscales al mecenazgo, cabe pensar que ésta sea la respuesta a la cuestión que formulara críticamente dicha autora cuando, a pesar de no considerar desacertado el criterio de utilizar la contabilidad como eje esencial para determinar la forma de cálculo de las rentas que deben destinarse a los fines fundacionales, mostrara su «extrañeza» de que fuese el RFCE05 y no un reglamento fiscal el que lo hiciera.

¹⁰²⁶ Vid., MONTESINOS OLTRA, Salvador: «Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos», *Cuadernos Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria núm. 49* (Estudios), Editorial Aranzadi SA, Pamplona, 2008 (BIB 2008\554), § V, 3.1 y 3.2.

¹⁰²⁷ En sentido contrario, sin embargo, cabría aducir las Normas de Adaptación del PGC-2007 a las ESFL (véase, el penúltimo párrafo del punto 6 de su comentarios introductorios) en las que se interpreta el art. 23 del RFCE05 en el sentido de identificar «actividad económica» y

Como ya tuvimos ocasión de exponer más atrás, a diferencia de la legislación precedente, que se mostraba ambigua y vacilante, la Ley 49/2002 admite que las ESFL puedan dedicarse a dicho tipo de actividades, tanto de forma *principal*, cuando a través de las mismas se dé cumplimiento directo a sus fines (eso sí, sin que en ese caso quepa su ejercicio con la racionalidad especulativa característica del mercado), como de forma puramente *instrumental*, siempre que, en este último supuesto, se contengan dentro de los límites cuantitativos y cualitativos que luego estudiaremos con más detalle. Obviamente, los ingresos que puedan derivar tanto de uno como de otro tipo de explotaciones, habrán de tenerse en cuenta en el cálculo que nos ocupa, sin que su eventual exención conforme a los arts. 6, 7 y 8 de la citada Ley, signifique en modo alguno su exclusión de dicho cómputo. El problema surge, como enseguida veremos, respecto de la deducibilidad o no de ciertos gastos, ya que, al referirse en este apartado a las rentas provenientes de las explotaciones económicas, la Ley 49/2002 no sólo no define dicho concepto, omitiendo decir si se trata de una magnitud neta, sino que silencia toda alusión a ese distinto carácter de las explotaciones (propias/ajenas) de que pueden proceder y de los gastos realizados en su desarrollo. Muy distintamente de lo que acaece con los ingresos derivados de otras fuentes —a saber, los de la letra c) de este art. 3.2—, respecto de los que dispondrá expresamente la no deducibilidad de los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios.

A este respecto es oportuno señalar que el art. 27 de la Ley 50/2002, en el que, como dijimos, se contempla idéntico requisito, no emplea el término «rentas» —salvo en la mención de su rúbrica, que alude al «destino de rentas e ingresos»—, sino que, distintamente, se refiere al «*resultado de las explotaciones económicas...* y [a] los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de *tales resultados* o ingresos»¹⁰²⁸. La expresión, sin embargo, no es técnicamente muy feliz. Nótese que si por «resultado de las explotaciones económicas» hubiera de entenderse el saldo positivo o negativo de la diferencia entre ingresos y gastos, es decir, si hubiera de interpretarse que se trata de una magnitud *net*a, la inmediata referencia a la deducción de los gastos realizados «para la obtención de *tales resultados*» no podría sino considerarse absurda y

«actividad mercantil», añadiendo que «de la lectura del artículo 23.2 del citado Reglamento parece inferirse que esta última, con carácter general, es la realizada por la entidad percibiendo *un precio de mercado* por el servicio que presta, *al margen de que esté relacionada con los fines fundacionales, sea complementaria o accesorio*». Ahora bien, ello no significa como a continuación veremos, que la conclusión de MONTESINOS OLTRA (vid. nota anterior) no sea certera en punto a la solución que propone.

¹⁰²⁸ Para EMBID IRUJO, la sustitución del término «rentas» por la de «resultados de las explotaciones económicas», sugiere la voluntad de superar el marco estricto de la tradicional y típica fundación de carácter patrimonial; *id est*, la de naturaleza puramente «rentista», en el sentido de titular de un patrimonio generador de rentas. Vid., EMBID IRUJO, J.M.: «Funcionamiento y actividad de la Fundación (Artículos 23 a 27)», *op. cit.*, p. 375.

contradictoria¹⁰²⁹. Así pues, en buena lógica, la expresión del citado precepto ha de interpretarse como equivalente a *ingresos o rendimientos íntegros*, de los que habrán de deducirse luego las partidas representadas por los *gastos necesarios* para su obtención, a semejanza, pues, de la derogada LIS-78, con la que, como se ha dicho, tanto la Ley 49, como la Ley 50/2002, comparten la misma metodología analítica. En definitiva, en un primer acercamiento cabe decir que lo que se integra en la base de cálculo de las rentas e ingresos que han destinarse a los fines de interés general es el *saldo positivo* de los rendimientos íntegros derivados de las explotaciones económicas que desarrollen menos el importe de los «gastos necesarios para su obtención», lo que en el art. 3.2º de la Ley 49/2002 se sintetiza con el término «rentas», que han de entenderse, pues, en principio, como rentas *netas*¹⁰³⁰.

Sin embargo, con ello no acaba la imprecisión. El mismo art. 27, tras establecer la equivalencia entre «resultados» e «ingresos» a los fines de la deducibilidad de los gastos realizados para su logro, procederá más adelante a la pormenorización de éstos, indicando que los gastos efectuados para la obtención de «tales ingresos» podrán estar integrados por distintos conceptos, *de los que excluirá expresamente «los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios»*¹⁰³¹. Adviértase cómo la sola referencia a «tales ingresos» —sin aludir ahora específicamente a los «resultados»— nos mantiene en la duda de si dicha previsión es exclusivamente aplicable a los que se obtengan de fuentes distintas de una explotación económica —lo que coincidiría con la literalidad del art. 3.2º.c) de la Ley 49/2002, que se refiere sólo a «los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto»— o si, contrariamente, habida cuenta de la equivalencia antes señalada, se trata de una expresión utilizada *brevitatis causa* con la que se estaría refiriendo tanto a dichos otros «ingresos», como a los «resultados de las explotaciones económicas», de forma que, en relación a estos últimos, los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios tampoco resultarían deducibles a

¹⁰²⁹ En este sentido, RÚA ALONSO DE CORRALES, Enrique: *El Destino de las Rentas e Ingresos. Cálculo mediante las cuentas anuales*. Asociación Española de Fundaciones. Biblioteca Básica, Madrid, 2006, p. 18.

¹⁰³⁰ En el mismo sentido, el 42.1.b) de la anterior Ley 30/1994 se refería a «*las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto*», aunque se ha de anotar que la interpretación de dicho precepto, dadas sus diferencias expresivas con el art. 25 de la misma Ley, planteaba también ciertos problemas que luego recordaremos al tratar de los gastos de administración.

¹⁰³¹ En efecto, el citado art. 27, en la parte que ahora nos interesa, dice así: «1. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70 por 100 de los *resultados* de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los *ingresos* que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de *tales resultados o ingresos*, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del Patronato. 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*. [...]».

los efectos de cuantificar la base de cálculo del 70 por ciento (lo que, como luego se razona, parece a primera vista la solución más lógica, puesto que tales importes ya constituyen aplicación a fines).

Pues bien, para empezar debe anotarse que los problemas exegeticos que venimos denunciando guardan cierta relación con la diversa nomenclatura utilizada en la Ley. En este sentido, algunos autores¹⁰³² han señalado que la distinta terminología —rentas/ingresos— empleada no sólo en este art. 3.2º, sino también en el artículo 6º al hablar de las rentas exentas, traería causa de la diferenciación entre aquellas actividades o fuentes de renta relacionadas con su objeto o finalidad, y aquellas otras que son ajenas a su cumplimiento. Para designar los rendimientos que eventualmente puedan derivarse de las primeras —en las que lo esencial no es la producción de rentas, sino la realización de sus fines—, la Ley 49/2002 se refiere a «*ingresos*»; mientras que respecto de las segundas, en las que lo que se busca es la generación de beneficios que posteriormente habrán de utilizar en el cumplimiento de sus finalidades, la Ley prefiere emplear el término «*rentas*». Adviértase, por otro lado, que en lo que se refiere a las *actividades propias* de su objeto no existirá normalmente una correlación entre gastos e ingresos: éstos no aumentan necesariamente cuando aumenta la prestación de bienes y servicios —esto es, cuando aumentan los gastos necesarios para producirlos—, pues los mismos no se ofrecen a cambio de precio o éste no llega a superar el coste necesario para su producción. O, dicho en otros términos, la correlación se produce en sentido inverso que en las actividades lucrativas: el nivel de ingresos constituye un límite del gasto, un límite de su actuación. En este sentido, como señala MONTESINOS OLTRA, «en las actividades propias el ingreso precede al gasto en un sentido funcional, siendo escasamente significativos los gastos que pueden considerarse “necesarios” para su obtención en sentido estricto [...] En cambio, en el resto de casos, el gasto es siempre “necesario” para obtener ingresos y, así, un excedente aplicable a los fines de interés general perseguidos»¹⁰³³. En definitiva, en lo que se refiere a la actividad propia, las ESFL *no gastan para obtener ingresos, sino para realizar sus fines*, por lo que los gastos en que incurran serán aplicación de rentas a dicho destino. En cambio, en las explotaciones ajenas, que son puramente mediales, *los gastos se producen para obtener ingresos*, siendo en un momento posterior cuando el remanente pueda ser destinado al cumplimiento de sus finalidades estatutarias. Por consiguiente, a los efectos del cálculo que nos ocupa, el tratamiento de uno y otro tipo de gastos no puede ser el mismo.

¹⁰³² Así, MONTESINOS OLTRA, Salvador: «Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos», *op. cit.*, § V.3.1.

¹⁰³³ Para el referido autor, es esto lo que explica que el artículo 6 de la Ley 49/2002 emplee diferentes expresiones para referirse a los dos grupos de recursos antes enunciados: «rentas derivadas de los siguientes ingresos», en el primer caso, y «rentas», sin aditamentos, en el segundo. Cfr., MONTESINOS OLTRA, S.: «Los requisitos del régimen tributario especial...», *op. cit.*, § V.3.1.

El problema se complica, no obstante, porque, como se ha dicho, las ESFL tanto pueden obtener ingresos de fuentes distintas de las actividades que constituyen su objeto o finalidad, como de explotaciones económicas desarrolladas en ejecución de sus fines y, en este último caso, puede suceder que concurren ambos objetivos: obtener un beneficio, a la par que realizar sus fines. Piénsese, por ejemplo, en una fundación que, en cumplimiento de sus finalidades estatutarias, explote un hospital, en el que, indiferenciadamente, junto a pacientes de pago, asista gratuita o cuasigratuitamente a otros enfermos sin recursos económicos, nivelando o cubriendo parcialmente el déficit producido por las prestaciones sanitarias gratuitas con el precio que obtiene de los pacientes de pago. En este caso, cabe reputar que los gastos de mantenimiento del hospital son gastos necesarios para la obtención de los ingresos, pero, al mismo tiempo, suponen aplicación a los fines estatutarios.

Sin embargo, a pesar de que tal tipo de explotaciones no puede considerarse excepcional o infrecuente, la Ley 49/2002 guarda silencio sobre dicho particular. Como ya anticipamos, el art. 3.2º.a) se limita a disponer que, a efectos de la determinación del caudal destinable a los fines de interés general, deben comprenderse «las rentas derivadas de las explotaciones económicas que desarrollen», sin diferenciar entre explotaciones propias y ajenas, y sin hacer mención alguna a la deducibilidad o no de dichos gastos, lo que, en una lectura puramente literal —*ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*—, llevaría a considerar que se trata de gastos que intervienen para la determinación de dichas rentas (netas) y no como aplicación a sus fines; máxime, si lo contraponemos a lo dispuesto en la letra c) de dicho mismo artículo, en la que, en relación a «los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto», sí se establece, en cambio, de forma expresa, la exclusión de tales importes de entre los gastos deducibles, lo que supone su consideración como sumas destinadas a la realización de las finalidades que las justifican.

Un ejemplo nos ilustrará sobre la dicotomía a que nos estamos refiriendo. Pensemos en una ESFL que tenga como única fuente de ingresos los derivados de una explotación económica mediante la que desarrolle directamente sus fines. Supongamos que haya obtenido 1200 unidades monetarias (u.m.) en el ejercicio de dicha explotación, habiendo realizado gastos por valor de 800 u.m.

Si se considera que dichos gastos, en cuanto necesarios para obtener los ingresos, son deducibles para determinar las rentas netas derivadas de la explotación económica que desarrolla —que son las que habrían de computarse conforme al art. 3.2.a)—, la base de cálculo del caudal destinable sería, pues, de 400 u.m. (1200-800), de las que 280 u.m. (el 70%) habrían de destinarse a fines y las otras 120 u.m. restantes podrían aplicarse a la dotación o a las reservas.

Si, por el contrario, se estima que dichos gastos han sido realizados para el cumplimiento de su finalidad, siendo de aplicación el art. 3.2.c), aunque no se refiera de modo expreso a las explotaciones económicas, dichos gastos quedarían excluidos del cálculo: no serían deducibles. Por consiguiente, la base de cálculo sería de 1200 u.m. y la porción destinable a fines —el 70%— sería de 840 u.m. Ahora bien, como ya se han dedicado a éstos 800 u.m., quedarían sólo por aplicar 40 u.m. El resto, 360 u.m., podrían destinarse a incrementar la dotación y las reservas.

Obsérvese, que si se tratara de recursos provenientes de fuentes *ajenas a la realización de sus fines*, la solución sería indudablemente la primera: las rentas o ingresos netos (400 u.m.) constituirían la base de cálculo. Pero aquí, los gastos se producen, al mismo tiempo, en cumplimiento de sus finalidades estatutarias: son aplicación de ingresos a fines.

La doctrina se ha mostrado partidaria de esta última interpretación. Así, MÁRQUEZ SILLERO¹⁰³⁴ señala que si el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias de las fundaciones que ejercen una explotación económica en la que se concreta su fin fundacional, hubiera de aplicarse también, en un 70 por ciento, a la realización de sus finalidades, dichas fundaciones, realmente, estarían destinando a su cumplimiento más del 70 por ciento de sus rentas e ingresos, pues, por un lado, estarían empleando el importe correspondiente a todos los gastos necesarios para realizar el fin fundacional y, por otro, además, el 70 por ciento del remanente (beneficio neto) que pudieran obtener. Para dicha autora, la principal incorrección del art. 3.2º radica en haber restringido la matización relativa a la exclusión de los gastos realizados para el cumplimiento de sus fines, únicamente a la letra c) de dicho artículo; precisión, que, a su juicio, debió haberse hecho extensiva a las restantes rentas e ingresos y, especialmente, a las derivadas de las explotaciones económicas. En el mismo sentido se habían ya pronunciado CRUZ AMORÓS Y LÓPEZ RIBAS, para quienes la no deducibilidad de los gastos efectuados para dar cumplimiento a los fines estatutarios o al objeto social, es una «previsión plenamente aplicable a todas las categorías de rentas o ingresos considerados y no sólo a los comprendidos en esta letra c)»¹⁰³⁵. A igual conclusión llega también, por su parte, MONTESINOS OLTRA quien considerará que las explotaciones a las que se refiere la letra a) del artículo 3.2º —aunque el precepto no lo especifique— *son sólo las ajenas a la finalidad estatutaria*, mientras que las relacionadas con el cumplimiento de la misma seguirían a estos efectos la regla de cálculo de la letra c); argumento que, en su opinión, vendría reforzado por el nuevo RFCE05¹⁰³⁶.

En efecto, como señala dicho último autor, el RFCE05, al referirse en el art. 32.4.a) a los gastos no deducibles a efectos del cálculo del 70 por ciento, establece que no se deducirán «*los que estén directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de sus fines*»; es decir, los que ya constituyen aplicación a dicho destino. Repárese en que el citado precepto no discrimina los gastos originados en su cumplimiento por el hecho de que se hayan producido en explotaciones económicas. Su no deducibilidad —o, dicho de otro modo, la consideración de dichos gastos como aplicación a

¹⁰³⁴ MÁRQUEZ SILLERO, C.: La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002, *op. cit.*, pp. 223-229, en especial, pp. 226-227.

¹⁰³⁵ CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro..., *op. cit.* p. 37.

¹⁰³⁶ MONTESINOS OLTRA, *op. cit.*, § V.3.2.

fines— se hace depender únicamente de que se hayan realizado en cumplimiento de su finalidad propia¹⁰³⁷.

Así pues, ya se considere que la letra a) del art. 3.2º de la Ley 49/2002 se refiere *sólo a las explotaciones ajenas*, ya se estime que, aunque referida indistintamente a todo tipo de explotaciones (tanto propias como ajenas), dicha letra ha de interpretarse, no obstante, correctivamente, en el sentido de que no son deducibles los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios —*id est*, que, aunque no se explicita, resulta aplicable idéntica previsión que la contenida en la letra c) de dicho mismo precepto—, el RFCE05 parece prestar cierto respaldo positivo a la idea de que los gastos incurridos en el cumplimiento de su actividad propia, *aunque ésta se desarrolle como explotación económica*, han de considerarse como aplicación a fines.

No es ésta, sin embargo, la única lectura que cabría realizar. El art. 32.4.a) del RFCE05, ciertamente, no establece distinción por el hecho de que los gastos se hayan producido en el desarrollo de una explotación económica, sino sólo en función de que se trate de gastos directamente relacionados con las actividades propias de sus fines, pero ello se debe, cabría argüir, a que según el Reglamento la actividad propia no puede desenvolverse como explotación económica *lucrativa* (cfr. art. 23 RFCE05).

En efecto, aun cuando convenimos con los autores anteriormente citados en que los gastos realizados en el ejercicio de una explotación económica mediante la que cumplan sus finalidades estatutarias, deben considerarse, en principio, no como «gastos necesarios» para la obtención de ingresos, sino como «aplicación a fines», cabría pensar, no obstante, que tal consideración resulta adecuada únicamente respecto de aquel tipo de explotaciones en las que, a pesar de que se exija una contraprestación por los bienes y servicios proporcionados, tal contrapartida no constituye, en puridad, un auténtico precio de mercado. Dicho en otros términos: a lo que se estaría refiriendo la letra a) del art. 3.2º —sobre todo, si se analiza a la luz del art. 23.1 RFCE05— no es a las explotaciones *ajenas*, sino a las explotaciones económicas «*lucrativas*», las cuales, por otro lado, en la mayoría de los casos, coincidirán con aquéllas¹⁰³⁸.

¹⁰³⁷ En cambio, la virtud del apartado 6 de dicho mismo artículo 32 RFCE05 para apoyar tal conclusión nos parece más endeble. Y ello, porque, prescindiendo ahora de otras dudas que plantea su imprecisa redacción, el precepto resulta absolutamente tautológico en orden al asunto que nos ocupa: «Se considera destinado a los fines fundacionales —dice dicho apartado— el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación...». En otras palabras, se considera destinado a los fines fundacionales... lo que efectivamente se haya destinado al cumplimiento de dichos fines.

¹⁰³⁸ El artículo 23.1 del RFCE05, como ya más atrás expusimos, luego de establecer que las fundaciones pueden desarrollar «actividades propias y actividades mercantiles», prosigue explicando que «se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación». Obsérvese que la

En este sentido, convendrá recordar de nuevo que las actividades que constituyen su finalidad estatutaria normalmente no podrán desarrollarse como explotación económica lucrativa sin que ello restrinja el ámbito de los posibles beneficiarios o menoscabe o perturbe el óptimo cumplimiento de los fines de interés general. No obstante, en aquellos supuestos en que, aun realizándose la actividad en cumplimiento de su objeto o finalidad y no persiguiendo, por tanto, la obtención de una ganancia, se combine la percepción de precios de mercado junto con otras cantidades iguales o inferiores al coste, cabría postular que los gastos en que se haya incurrido en su desarrollo son «gastos necesarios» para su obtención y han de deducirse de los ingresos, *en la parte proporcional* que corresponda a los bienes y servicios remunerados a precios de mercado, de forma que *sólo el resto* se consideraría como aplicación a fines.

En otras palabras, entre la interpretación literal del art. 3.2º.a), que conduce a reputar deducibles todos los gastos en que se haya incurrido en el desarrollo de una explotación económica, obviando si con ella se da o no cumplimiento a su finalidad estatutaria, y la exégesis opuesta, que implica considerar destinados a fines todos los gastos producidos en el desarrollo de la actividad propia, aunque la misma tenga lugar mediante una explotación económica regida por criterios de mercado, cabría, pues, una interpretación intermedia *que atienda a la función, ordenadora o financiera, que cumpla la contraprestación que en ella pueda exigirse*. Esta interpretación, por otra parte, resulta útil, como veremos, a los efectos de abordar el tratamiento de los gastos producidos en el desarrollo de las explotaciones *auxiliares o complementarias*, en los que el solo criterio de tratarse de una explotación *ajena* resulta problemático.

En contra de tal solución se alzan, sin embargo, importantes objeciones.

La primera, que hoy día se entiende superada la vieja noción de beneficencia que, negando la participación de estas entidades en el tráfico económico, ceñía su actividad «a la satisfacción *gratuita* de necesidades intelectuales o físicas»¹⁰³⁹ o, excepcionalmente, a que las cantidades exigidas de los beneficiarios no excedieran del coste real del servicio, «*sin margen*

referencia a que la «actividad propia» se realice «*sin ánimo de lucro*» no alude aquí a que los eventuales beneficios no puedan ser objeto de reparto —lo que tratándose de fundaciones carecería de sentido repetir—, sino que se está refiriendo a que, aunque medie un precio por los bienes y servicios que proporcione en cumplimiento de su finalidad estatutaria, su propósito no es la obtención de un excedente. Su prestación no persigue la consecución de un beneficio, aunque eventualmente puede obtenerse.

¹⁰³⁹ Artículo 2 del Real Decreto de 14 de marzo de 1899, sobre reorganización de servicios de la beneficencia particular e instrucción para el ejercicio del Protectorado del Gobierno.

*comercial de ninguna clase»*¹⁰⁴⁰. En este sentido, la consideración de que sólo aquella parte de la actividad que realicen gratuita o cuasigratuitamente supone el cumplimiento de su finalidad —puesto que sólo los gastos incurridos en tales prestaciones se reputarían como aplicación a fines—, parece remitir a aquella vieja noción, que el Legislador actual ha querido desterrar. Cabría replicar, no obstante, que aquella interpretación no impide que las entidades sin fin de lucro puedan dedicarse al ejercicio de actividades económicas, incluso ajenas a sus fines, como acaecía con la legislación decimonónica, sino que apunta a la idea de que, en aquella parte de su actividad en la que se aplique la racionalidad propia del mercado, los ingresos que se obtengan cumplen una función esencialmente medial, por lo que el tratamiento de los ingresos/gastos producidos en su ejercicio habría de ser el mismo que el de cualquier otra fuente de rentas.

La segunda objeción que cabría formular, es que aquí no estamos hablando de explotaciones económicas diferentes —una dirigida al mercado y otra no—, sino de la misma explotación en la que se prestan indistintamente servicios a diferentes usuarios con independencia de la diversa contraprestación que eventualmente pueda requerírseles. En este sentido, el que a unos beneficiarios se les exija un precio por encima del coste, e incluso igual o superior al de mercado, para compensar el déficit derivado de la gratuidad o del menor precio que puedan satisfacer otros, no significa que la explotación, en su conjunto, en cuanto no dirigida a la obtención de un beneficio, sino a la prestación de los servicios constitutivos de su finalidad, no significa, digo, que deba asimilarse a las explotaciones ajenas, por lo que, desde esa perspectiva, podría ser lógico considerar todos los gastos producidos en su desarrollo como destinados al cumplimiento de sus fines.

Desde esa perspectiva, el criterio que estamos exponiendo tal vez podría tener una virtud: la de hacer aflorar la «mercantilización» efectiva de la actividad propia, dificultando que la prestación de unos servicios, formalmente de interés general, pueda capitalizarse a favor de un colectivo privilegiado mediante el expediente de fijar precios (o cuotas) que actúen materialmente como factor de discriminación. Piénsese que, conforme a la misma, al menos el 70 por ciento del remanente habría de destinarse a quienes por su menor capacidad económica no pueden adquirir dichos servicios a precios de mercado. De otra forma, si todos los gastos computaran como aplicación a fines, el requisito habría de darse prácticamente por cumplido en la totalidad de los casos, sin que hubiere garantías de que la actividad propia beneficiase a quienes habitualmente son los más necesitados, a pesar de que no se produjera un reparto de las eventuales ganancias, sino que éstas se reinvirtieran en el cumplimiento de su finalidad. En el mejor de los casos, nos encontraríamos ante organizaciones sustentadas en la ayuda mutua más que ante entidades basadas en el altruismo, que es el enfoque en el que, sin

¹⁰⁴⁰ Artículo 1.2 del Reglamento de las Fundaciones culturales privadas y entidades análogas y de los servicios administrativos encargados de su protectorado (RD 2930/1972, de 21 de julio).

perjuicio de ciertas inconsistencias, parece situarse el régimen fiscal que nos ocupa¹⁰⁴¹.

Desafortunadamente, la imprecisión tanto de la Ley 49/2002 como de la Ley de Fundaciones no permite, a mi juicio, una solución concluyente¹⁰⁴².

Resta por reseñar aún otro aspecto problemático que, en mi sentir, tampoco queda bien resuelto. Es el relativo a los gastos incurridos en el ejercicio de actividades o explotaciones económicas *auxiliares* o *complementarias* de las encaminadas a cumplir sus fines, respecto de las cuales se plantea la complicación añadida de la distinta forma de entender la *accesoriedad* reclamada en la Ley para atribuirles tal condición.

Si, con un sector de la doctrina, se interpreta dicha accesoriedad en el mero sentido de allegar recursos a la entidad no vemos que, más allá del límite cuantitativo que establece el art. 7.11º, existan diferencias esenciales respecto de las explotaciones ajenas, que, como no puede ser de otro modo dada la interdicción de toda fórmula de reparto, también tienen como objeto proporcionar recursos con que puedan cumplir sus fines. Por consiguiente, la solución no debería ser distinta de la que reciben los gastos en las explotaciones ajenas¹⁰⁴³.

¹⁰⁴¹ A pesar de todo ello, dudamos que el art. 3.3º de la Ley 49/2002 sirva para evitar tal consecuencia, ya que se refiere a la cifra de negocios del «conjunto de las explotaciones no exentas ajenas» respecto de «los ingresos totales de la entidad», no a las relaciones que se producen en el seno de la explotación a través de la que se cumplen sus fines. En efecto, como luego veremos, el art. 3.3º se dirige a poner límites, no a las explotaciones económicas que puedan ejercer, sino a las explotaciones económicas *ajenas a su objeto o finalidad estatutaria*.

El tema, en términos más generales, ya fue denunciado por REAL PÉREZ al señalar «[q]ue no se arbitra un sistema eficaz de control de la adecuación entre las actividades empresariales realizadas directamente por la fundación y los fines de interés general perseguidos por ella. El art. 24.2 [de la Ley 50/2002] únicamente prevé que la fundación dé cuenta al Protectorado» cuando participe mayoritariamente en sociedades mercantiles. En cambio, no lo exige cuando las actividades mercantiles sean realizadas directamente por la fundación. Y además [...], la Ley 49/2002 admite que las fundaciones puedan gozar de los beneficios fiscales sin necesidad de que justifiquen que las actividades mercantiles que realizan coadyuvan al mejor cumplimiento de los fines que la fundación persigue». REAL PÉREZ, Alicia, «Fundaciones, actividades mercantiles e impuesto de sociedades: algunas reflexiones a propósito de las leyes 49/2002 y 50/2002», en AA.VV., *Asociaciones y Fundaciones: XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, Alicante, 27 a 29 de mayo de 2004*, op. cit., p. 285.

¹⁰⁴² En el mismo sentido se pronuncia MARQUEZ SILLERO, quien a pesar de inclinarse, como vimos, a favor de considerar los gastos incurridos en el ejercicio de la actividad propia como aplicación a fines, aunque se trate de una explotación económica, formula tal conclusión más de *lege ferenda* que de *lege data*, llegando a sugerir, en aras de una mayor claridad y seguridad jurídica, la conveniencia de que se adicione a los arts. 3.2º de la Ley 49/2002 y 27.1 de la Ley 50/2002, un inciso que expresamente lo preceptúe. Cfr., MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., p. 229.

¹⁰⁴³ De esta opinión, MONTESINOS OLTRA (op. cit., §V.3.2), para quien sólo en el caso de las explotaciones que tengan como fin exclusivo allegar recursos y en el de las puramente accesorias tiene sentido permitir la deducción de los gastos necesarios para obtener la renta. Y ello, a pesar de que dicho autor considere más adelante respecto de dichas explotaciones

Si, por el contrario, se entiende que es preciso, no sólo que se contengan dentro del límite cuantitativo del art. 7.11º, sino que deben mantener una conexión no meramente financiera con la explotación o actividad principal, que se traduzca en una mejora de la calidad o en la cantidad del servicio, o que faciliten materialmente su prestación, cabría dudar si los gastos incurridos en el desarrollo de dichas actividades o explotaciones accesorias no habrían de seguir el régimen de la que auxilian o complementan, sobre todo, si se parte de la tesis de que el art. 3.2º.a) se refiere a las explotaciones económicas «ajenas» y no a las «lucrativas».

Permítaseme ilustrarlo con un ejemplo: los gastos en que haya incurrido una ESFL para la prestación de los *servicios de alimentación* en un centro hospitalario de que fuera titular (art. 7.2º), ¿se deberían estimar como aplicación a fines, o como gastos necesarios para producir las eventuales rentas que pudieran derivarse de dicha explotación?

Si se considera que la prestación de dichos servicios constituyen explotaciones *complementarias o auxiliares* (y, obsérvese que así es como se califican expresamente por el propio art. 7.2º), aunque no estén sujetas a los límites cuantitativos y cualitativos que se exigen a las del apdo. 11º, parecería lógico que la misma solución que se utilice para ellas (y, en general, respecto de las contempladas en los apartados 1º a 10º del art. 7), sea la que también se aplique a las explotaciones complementarias o auxiliares a que se refiere el art. 7.11º. Es decir, que si se concluye que los gastos producidos en la prestación de tales servicios complementarios han de tener la consideración de deducibles a efectos de la determinación de las rentas derivadas de dichas explotaciones, cabría estimar que el mismo tratamiento debería emplearse también para las explotaciones complementarias o auxiliares del art. 7.11º. Y si, contrariamente, se concluye que tales gastos deben considerarse como aplicación a fines, la misma solución debería aplicarse igualmente para estas últimas.

Es más, incluso cuando las explotaciones complementarias o auxiliares del art. 7.11º no pudieran alcanzar la consideración de tales por exceder del límite cuantitativo señalado en dicho artículo, cabría aún plantearse si no habrían de merecer igualmente la misma solución, en cuanto se estimen dirigidas al cumplimiento de los fines estatutarios. A no ser que se atienda al hecho de si las prestaciones que eventualmente se exija de los usuarios constituyen o no precios de mercado; supuesto al que podrían ser trasladables las consideraciones que anteriormente efectuábamos en relación a las

auxiliares o complementarias, que cabría excluir su cifra de negocios a efectos de determinar si la entidad supera el límite del 40% establecido en el art. 3.3º para considerar si se dedican o no, principalmente, al ejercicio de explotaciones económicas extrañas, ya que en este caso, según señala el mismo autor, *no se trata de actividades completamente ajenas a su objeto o finalidad específica* (MONTESINOS OLTRA, *ibídem*, V.4.1), lo que, a mi juicio, no deja de suponer cierta incoherencia, pues implica que, a los efectos de entender cumplido el requisito del art. 3.3º, se las asimile a las actividades propias de sus fines y, en cambio, a los efectos de la aplicación de las rentas obtenidas mediante su ejercicio se las equipara a las ajenas.

explotaciones económicas principales desarrolladas en cumplimiento de sus fines.

En efecto, si al objeto de dilucidar si los gastos producidos en el desarrollo de dichas explotaciones han de deducirse de los ingresos o, contrariamente, deben considerarse como aplicación a fines (en cuanto deben dirigirse —coadyuvar— a su realización) se adoptara la tesis de que la letra a) del art. 3.2º se refiere no a las explotaciones *ajenas*, sino a las explotaciones *lucrativas*, el problema se disuelve, ya que, aunque no sean del todo ajenas a sus fines, la idea de obtener un lucro no es extraña a dichas explotaciones accesorias.

En este sentido, cabría invocar en apoyo de tal criterio, tanto el art. 23.2 RFCE05, que, entre las actividades susceptibles de ejercerse con propósito lucrativo, menciona a las «complementarias o accesorias», como el art. 32.4.a) del mismo Reglamento, que reputa no deducibles los gastos «*directamente*» relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de sus fines, que son las que, conforme a su apartado primero, no pueden desarrollarse como explotación económica lucrativa. En este sentido, el adverbio empleado —«directamente»— parece indicar que los gastos incurridos en dichas explotaciones accesorias, en cuanto su relación con el fin es indirecta: se produce a través del auxilio y complemento de otras que son las que los desarrollan directamente, habrían de deducirse de los ingresos —no se reputarían, pues, como aplicación a fines— para determinar las rentas que integrarían la base de cálculo del 70 por ciento.

Por último, en cuanto a las *actividades de escasa relevancia*, en la medida en que, cuando menos, su relación con el cumplimiento de los fines es todavía más laxa que en las anteriores y su realización con el ánimo de obtener un beneficio se presenta con mayor claridad, parecería lógico considerar que los gastos incurridos en su desarrollo tampoco habrían de computar como aplicación a fines, sino que serían deducibles de los ingresos obtenidos para calcular el caudal destinable al cumplimiento de sus finalidades.

En definitiva, de lo expuesto debe seguirse la conclusión de que nos inclinamos por una interpretación del art. 3.2 en el sentido de que su letra a) se refiere no a cualesquiera explotaciones económicas, sino exclusivamente a las que supongan intervenir en el mercado. Por el contrario, respecto de aquellas otras explotaciones y/o actividades mediante las que también se proporcionen bienes o servicios, incluso mediando una contraprestación, pero que no constituya un precio de mercado, nos encontraríamos en el supuesto de la letra c) de dicho precepto.

2.2 Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.

La segunda de las categorías que integran el caudal cuyo 70 por ciento ha de ser destinado al cumplimiento de sus fines, son las rentas derivadas de la *transmisión de bienes o derechos de su titularidad*. O dicho en otras palabras, que entre los ingresos que se han de destinar a sus fines específicos deben comprenderse las *ganancias patrimoniales* (incrementos de patrimonio en la terminología de la LIS-78 y del ISD) derivadas de dichas transmisiones¹⁰⁴⁴.

No obstante, el precepto establece una **excepción**: entre dichas 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*.

Por consiguiente, para que las rentas obtenidas por la enajenación de dichos inmuebles no computen, además del cumplimiento del *plazo* a que luego nos referiremos en la última letra de este apartado¹⁰⁴⁵, deben darse las siguientes condiciones:

La *primera*, que debe tratarse de la *transmisión onerosa de bienes inmuebles*¹⁰⁴⁶.

La *segunda*, que se trate de inmuebles *en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica*. Ha de entenderse, por

¹⁰⁴⁴ CRUZ AMORÓS Y LÓPEZ RIBAS, se plantean si se computan las «rentas negativas» que pudieran resultar de estas transmisiones, esto es, si minoran o no las restantes rentas positivas que han de destinarse a los fines de la entidad. Para dichos autores, la literalidad del artículo parece excluir la compensación de unas y otras; sin embargo, se plantean la posibilidad de que así sea en el caso de bienes o derechos que formen parte de la dotación o estén afectos al cumplimiento de los fines, ya que, a juicio de los mismos, deberían mantener su integridad. CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. Cideal-PriceWaterhouseCoopers, 2004, pág. 36.

¹⁰⁴⁵ A pesar de haberse contemplado en el Proyecto de Ley, la redacción definitiva del precepto que analizamos no señalaría finalmente cuál es el plazo de que dispone la entidad para llevar a efecto la reinversión del importe obtenido en dichas transmisiones, por lo que cabría estimar de aplicación el que establece para aplicar las rentas e ingresos a su objeto o finalidad específica. Sobre esta cuestión, vid, pág. 160 y ss.

¹⁰⁴⁶ En la enmienda nº 110 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado (BOCG, VII Legislatura, Serie II, Núm. 93-c, de 22 de noviembre de 2002, pág. 59), se proponía que no se computaran las rentas obtenidas por la transmisión de cualesquiera *bienes y derechos* —y no sólo por la transmisión de bienes inmuebles— que estuvieren afectos al cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, siempre que se reinvirtieran en bienes y derechos en que concurriera asimismo dicha circunstancia. Como luego veremos, dicha modificación fue aprobada en cuanto al *destino* (la reinversión en «bienes y derechos»), pero no en cuanto al *origen*, que siguieron siendo las rentas derivadas de la «*transmisión onerosa de bienes inmuebles*»; lo que, a juicio de PEDREIRA MENÉNDEZ, pese a suponer una mejora respecto de la situación anterior, resulta insuficiente, pues, en su opinión, hubiera sido deseable que se hubiere autorizado a la venta de otro tipo de bienes y derechos, eximiendo de dicho requisito a la reorganización de otro tipo de patrimonios, como, por ejemplo, las carteras de valores. Cfr., PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo... op. cit.*, pág. 95.

tanto, que en el caso de un inmueble en el que la entidad *no desarrolle las actividades propias de sus fines* (v.gr. un solar), o en el que lleve a cabo una *explotación económica ajena a su objeto*, las ganancias derivadas de su enajenación habrán de incluirse para el cómputo de los ingresos que, como mínimo, han de aplicar a la realización de su finalidad específica.

La *tercera* condición es que la reinversión ha de ser del *total importe obtenido en la transmisión* (no la *ganancia* puesta de manifiesto con motivo de la misma, que es la que, en otro caso, habría de destinarse al cumplimiento de su objeto).

Y, *finalmente*, se exige que la reinversión se efectúe en bienes y derechos «*en los que concurra dicha circunstancia*». Pero, previamente al examen de este último requisito, conviene que recordemos la literalidad del párrafo que comentamos:

«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 concurra dicha circunstancia*».

¿A qué *circunstancia* se refiere el precepto? ¿A que se trate de *bienes y derechos que permitan que la entidad pueda desarrollar la actividad propia de su finalidad específica*? Esto es, ¿se está refiriendo, simplemente, a que ha de tratarse de bienes o derechos *afectos* al objeto o fin de la entidad?¹⁰⁴⁷. ¿O, por el contrario, a que la reinversión *recaiga sobre elementos patrimoniales (bienes y derechos)* «*en los que*» *la entidad pueda desarrollar la actividad propia de su objeto*?. Piénsese que, de inclinarnos por el primer criterio, sería factible, por ejemplo, que una ESFL enajenara alguno de los locales en que viniese desarrollando la actividad de asistencia sanitaria propia de su objeto, reinvertiendo el importe obtenido en la adquisición de varias ambulancias; mientras que si nos inclinamos por el segundo, sólo podría admitirse la reinversión de dicho importe en bienes o derechos (reales o de crédito) que proporcionasen la disposición sobre inmuebles *en los que* desarrollar su actividad, o que recayeran sobre los mismos¹⁰⁴⁸.

¹⁰⁴⁷ Así lo entiende PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo...* op. cit., pág. 94.

¹⁰⁴⁸ Aun cuando CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIVAS no precisan si adoptan esta segunda interpretación, en el ejemplo que ofrecen se refieren exclusivamente a bienes o derechos que facultan para la utilización de un inmueble donde llevar a cabo la actividad propia de su objeto: «Dado que la norma habla de derechos, la reinversión no tiene que ser necesariamente en la compra de un bien inmueble, sino que podría ir destinada a pagar un derecho de traspaso, como medio de acceder a un arrendamiento o a pagar la contraprestación por la constitución de un derecho de usufructo o de superficie». CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIVAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit. p. 37.

Antes de seguir avanzando en esta cuestión, es relevante poner de manifiesto las vicisitudes del precepto que comentamos. En primer lugar, ha de destacarse que, ciertamente, el art. 3.2º habla, en referencia a dicha reinversión, de «*bienes y derechos*» y no de inmuebles. Sin embargo, no puede dejar de señalarse que la Exposición de Motivos, al referirse a esta disposición, habla de «inmuebles». No debe extrañarnos: se ha de recordar que la redacción que originalmente tenía este apartado en el Proyecto del Ley, exigía que el importe de la transmisión se reinvirtiera en *bienes inmuebles*¹⁰⁴⁹. Ello explica la alusión a los mismos en la Exposición de Motivos. Sin embargo, tampoco puede olvidarse que, a su paso por el Senado, debido a la enmienda núm. 110 presentada por el Grupo Parlamentario Popular¹⁰⁵⁰, dicho precepto quedaría modificado en este punto. Sin duda, a propósito de dicho cambio debió haberse modificado también la Exposición de Motivos¹⁰⁵¹, pero, a nuestro juicio, no ya sólo en el sentido de armonizar su dicción con la nueva literalidad de la Ley, sino para aclarar su alcance, porque su mantenimiento en los términos iniciales, nos deja en la incertidumbre de si verdaderamente se trata de un defecto de técnica legislativa, o si, por el contrario, hemos de interpretar el precepto en línea con el segundo de los sentidos a que antes nos referíamos en el ejemplo¹⁰⁵². Al fin y al cabo, *decir que se reinvierta en bienes inmuebles*, como se decía en la redacción original del Proyecto, *no significa que la reinversión deba consistir necesariamente en la **adquisición** de un inmueble*

¹⁰⁴⁹ Cfr. BOCG, VII Legislatura, Serie A, Núm. 106-1, de 20 de agosto de 2002, pág. 5, en lo que se refiere al Proyecto de Ley presentado por el Gobierno y el BOCG, VII Legislatura, Serie A, Núm. 93-a, de 6 de noviembre, pág. 7, en cuanto al texto remitido al Senado por el Congreso de los Diputados.

¹⁰⁵⁰ Cfr., BOCG, VII Legislatura, Serie II, Núm. 93-c, de 22 de noviembre de 2002, p. 59.

¹⁰⁵¹ La misma crítica en PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo... op. cit.*, pág. 95, nota 151, y en MARCO SERRANO, L.M.: «El Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo», *Estudios Financieros*, núm. 250, pág. 14, quien advierte que ello puede «generar confusión si la utilizamos [la Exposición] como vehículo interpretativo de la parte dispositiva de la Ley».

¹⁰⁵² En la redacción que proponía la enmienda formulada por el GPP, aparecía claro que se refería a la *afección*. Su tenor, en lo que a este inciso concierne, era el siguiente: «En el cálculo de los ingresos [destinables a los fines] no se incluirán [...] los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes y derechos *afectos al cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad*, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos *en los que concorra dicha circunstancia* [...]».Cfr., BOCG, VII Legislatura, Serie II, Núm. 93-c, de 22 de noviembre de 2002, pág. 59. Sin embargo, como vimos, dicha enmienda no prosperó en su totalidad, manteniéndose, por un lado, la exclusión sólo de las rentas derivadas de la transmisión de bienes *inmuebles* (no la de cualesquiera bienes o derechos) «*en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica*», y modificándose únicamente, por otro, el destino del importe —el objeto de la reinversión—, que quedaría abierto a los bienes y derechos en que concurría «*dicha circunstancia*». Por consiguiente, cabría interpretar que la alusión a la misma, tanto podía referirse sólo a la afección, como, además, al sustrato material de los bienes y derechos en que habrían de reinvertirse las rentas.

en propiedad¹⁰⁵³. En ese aspecto, cabría considerar que lo que se pretendió fue, justamente, evitar una interpretación rigorista en ese sentido, aclarando que es posible la reinversión en cualquier derecho (v.gr., de usufructo, de superficie, de traspaso...) que atribuya la disponibilidad de un bien de reemplazo donde la entidad pueda continuar ejerciendo su objeto. Es más, en puridad, el precepto proyectado no exigía siquiera que la reinversión recayese sobre un «nuevo» inmueble: a mi juicio, podría consistir, por ejemplo, en la rehabilitación o ampliación de otros inmuebles de que ya dispusiere (el precepto hablaba de «reinversión», no de «adquisición»). Y, siendo éste su propósito, el Legislador pudo entender que no era preciso modificar lo dicho en el Preámbulo, puesto que no contradecía su sentido.

No menos relevante resulta en ese aspecto, el que la Ley 50/2002, aprobada apenas unos días después, estableciera en su artículo 27.1 (homólogo del art. 3.2º que comentamos), que «*En el cálculo de los ingresos [se refiere, al igual que la Ley 49/2002, a los que deben destinarse a los fines fundacionales] no se incluirán [...] 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*».

Obsérvese que si admitimos que la redacción definitiva del art. 3.2º, tuvo como propósito permitir la reinversión en cualesquiera bienes o derechos con tal de que los mismos se encuentren afectos a los fines de la entidad¹⁰⁵⁴, habríamos de concluir que el Legislador, además de haber cometido un error al no modificar la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, habría incurrido, asimismo, en una grave descoordinación entre dos leyes cuya tramitación corrió paralela. Nos tememos, sin embargo, que esto sea lo más probable. Lo que, a la postre, significa que las fundaciones de competencia estatal —sin otro fundamento que la referida descoordinación— padecerán por su propia normativa, unas condiciones más restrictivas que las que la norma fiscal impone a las ESFL¹⁰⁵⁵.

¹⁰⁵³ Interpretación que vedaría la posibilidad de reinvertir, por ejemplo, en cualquier «derecho real» de goce. Téngase en cuenta que dicha restricción sí se producía, sin embargo, en las exenciones por reinversión en vivienda, en el ámbito del IRPF.

¹⁰⁵⁴ Así, lo entiende MARCO SERRANO, para quien «el propio “retoque” legislativo sustituyendo *bienes inmuebles* por *bienes y derechos* conduce a entender que la *ratio legis* de tal modificación es ampliar a los bienes de naturaleza tanto inmobiliaria como mobiliaria, así como a los derechos que sobre los mismos puedan recaer, como habilitantes para el cumplimiento de la reinversión, siempre que los mismos se afecten a la actividad propia del objeto o finalidad específica de la ESFL». MARCO SERRANO, L.M.: «El Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo», *op. cit.*, p. 14. Coincide en este criterio, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo...* *op. cit.*, pág. 95,

¹⁰⁵⁵ De esta opinión es PEDREIRA, quien señala que «aunque la legislación fiscal sí contenga esa autorización [se refiere a la posibilidad de que reinviertan en cualesquiera bienes y derechos], la normativa sustantiva de fundaciones no lo hace así, por lo que el incentivo sólo

No obstante, en nuestra opinión, aún en la hipótesis de admitir que tales bienes y derechos no tienen que consistir o recaer necesariamente sobre un inmueble, entendemos que, en todo caso, debe tratarse de elementos patrimoniales susceptibles de contabilizarse en el inmovilizado material o inmaterial y, además, han de estar *directamente* afectos a las actividades propias de su objeto; esto es, no valdría una afectación indirecta o meramente instrumental, en el sentido de proporcionar recursos con que sostener las actividades. Así, no cabría, por ejemplo, reinvertir dicho importe en una cartera de valores con cuya rentabilidad sostener las actividades que constituyen su objeto.

2.3 Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para su obtención.

El último de los componentes de la base de cálculo de las rentas e ingresos que han de destinarse a la realización de los fines de interés general tiene un claro carácter residual, no en el sentido de escasos, puesto que cabe que dichos ingresos sean precisamente de los que se nutra principalmente la entidad, sino en el de que en él cabrán todos aquéllos que no procedan de actividades económicas o

Igual disposición se contenía ya en la anterior Ley 30/1994¹⁰⁵⁶. Pero, frente al confusionismo e imprecisión de aquélla¹⁰⁵⁷, el art. 3.2º de la Ley 49/2002 trata de especificar con mayor detalle los *gastos deducibles*.

Así, el reiterado art. 3.2º establecerá que *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*.

Como puede observarse, a diferencia de la redacción del art. 42.1 b) de la Ley 30/1994 (que se refería a «*las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas*»), en este apartado se habla, por un lado, de

será aplicable a otras categorías de entidades sin fines lucrativos». PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo... op. cit.*, pág. 95, nota 151.

¹⁰⁵⁶ O, mejor, «iguales disposiciones», porque la cuestión era contemplada tanto por su art. 25, respecto de las fundaciones de competencia estatal, como, en el ámbito fiscal, por su art. 42.1.b), en lo que se refiere a las ESFL.

¹⁰⁵⁷ Como luego veremos al tratar de los *gastos de administración*, la distinta dicción del art. 25 y del art. 42.1.b), dio lugar a diversas interpretaciones sobre el cálculo de los ingresos que habían de aplicarse a los fines de interés general y los que debían aplicarse a incrementar la dotación.

«tributos» —y no de «impuestos»—, y, además, se deja claro que no se trata sólo de los correspondientes «a las mismas» (expresión que de haber sido interpretada literalmente sólo hubiera permitido la deducción de los correspondientes a las *rentas*), sino que se refiere también a los demás ingresos; despejando, por otra parte, cualquier duda acerca de que éstos son *netos* (precisión que la anterior redacción sólo efectuaba respecto de las *rentas*).

En definitiva, en este apartado se consagra la regla, ya vista en relación a las demás *rentas*, de que, a efectos del cálculo que nos ocupa, se deducen de los ingresos brutos *todos los gastos necesarios para su obtención*. La referencia a la deducción de «la parte proporcional» significa, lógicamente, que en el caso de los gastos comunes, habrá de efectuarse la correspondiente imputación.

Por otra parte, en lo que se refiere a la exclusión de los gastos realizados en el cumplimiento de los fines estatutarios, se debe recordar que lo que el precepto pretende es evitar que los ingresos resulten minorados por los gastos correspondientes a las actividades propias de su objeto, antes de calcular cuál es la porción de *rentas* e ingresos que han de destinarse a su cumplimiento¹⁰⁵⁸.

2.4 Exclusión como ingresos de las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación.

Al igual que en la Ley 30/1994, se precisa en este artículo 3.2, que en el cálculo de los ingresos que sirven de base para la aplicación del referido porcentaje, *no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior*.

CRUZ AMORÓS Y LÓPEZ RIBAS¹⁰⁵⁹ entienden que a dichas aportaciones o donaciones, han de asimilarse los bienes y derechos adquiridos a título gratuito y directamente vinculados al cumplimiento de los fines de las entidades por una declaración expresa del aportante o donante.

¹⁰⁵⁸ Dicho en otros términos, los gastos derivados del cumplimiento de los fines de la entidad no minoran estos ingresos, como tampoco minoran, por ejemplo, los derivados de las explotaciones económicas, al efecto de determinar cuáles sean las *rentas netas* de dichas explotaciones. Los gastos e ingresos de las actividades económicas y los de las «altruistas» se mantienen separados. Así, de los ingresos brutos obtenidos en aquéllas sólo se detraen los gastos —directos o asignados— necesarios para su obtención (incluida la parte proporcional de los generales que le sean imputables) y, una vez determinadas de esta forma las *rentas* e ingresos netos, es sobre esa base de cálculo sobre la aplica el porcentaje que debe destinarse a sus fines específicos.

¹⁰⁵⁹ CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit. p. 37.

Aunque no lo concretan, pensamos que dichos autores se están refiriendo al supuesto que se contempla en el art. 21 de la Ley 50/2002. Dicho precepto parece referirse a los bienes y derechos que, *sin ser dotacionales* (porque en otro caso no tendría sentido la distinción), se encuentran vinculados «directamente» a los fines de la fundación por una declaración de voluntad expresa del aportante. Obsérvese, que mientras que el art. 12.4 de la Ley 50/2002 establece que «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* [esto es, que se aporten con el carácter de dotacionales] por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales», el art. 21, por su parte, se refiere —para someterlos, en cuanto a su enajenación y gravamen, al mismo régimen que los que componen la dotación— a los que «*estén directamente vinculados* al cumplimiento de los fines fundacionales», entendiéndose que se produce dicha vinculación, cuando la misma «*esté contenida en una declaración de voluntad expresa, ya sea del fundador, del Patronato de la fundación o de la persona física o jurídica, pública o privada que realice una aportación voluntaria a la fundación, y siempre respecto de los bienes y derechos aportados*».

Ahora bien, lo que resulta importante destacar (además de su vinculación «directa» a los fines de la entidad, si se admite el caso de los donados o aportados sin el carácter formal de dotacionales), es que el precepto se refiere a las aportaciones o donaciones «*recibidas*», esto es, donadas o aportadas por *terceros*. El Patronato, o el órgano directivo de la asociación, no puede —fuera de los límites del 30% que, como máximo, debe destinar a incrementar la dotación o las reservas— decidir la capitalización de la entidad mediante la transformación en dotacionales de cantidades, bienes o derechos que han de destinarse a la realización de las actividades que constituyen su objeto¹⁰⁶⁰.

¹⁰⁶⁰ En este sentido, PEDREIRA: «sólo se excluyen las cantidades aportadas o donadas por terceros, pero no aquellos ingresos del ejercicio que pudieran querer ser destinados por los órganos directivos de la entidad a incrementar la dotación o las reservas. Ello es así porque, si no, se podría vaciar de contenido el precepto si se dejase en manos del órgano directivo la posibilidad de aplicar todas sus rentas a la dotación. [...] lo que la norma persigue es que las rentas e ingresos obtenidos por la entidad se destinen mayoritariamente a su objeto social y no a una capitalización constante de la misma». PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo...* op. cit., pág. 98. En el mismo sentido, MARTÍN PASCUAL, C.: *El Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos...* op. cit. p. 36. No obstante, ambos autores defienden la tesis seguida por el art. 9.5 la Ley Foral Navarra (el texto de dicho precepto se transcribe en la nota 1109), de permitir, excepcionalmente, que la entidad pueda ser autorizada a destinar un porcentaje inferior al 70 por ciento, para incrementar la dotación. En contra, RUIZ GARIJO, para quien «*Esta medida, sin embargo, podría ser una válvula de escape para las grandes fundaciones que tienen paquetes importantísimos de acciones y que son más un instrumento de poder que de realización del interés general. Al menos el 70 por cien es un "peaje" que tienen que pagar para dedicarse al control societario*». RUIZ GARIJO, M.: «Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención (y 2)», op. cit., apdo. IV.1, último párrafo (la cursiva es mía).

2.5 Los gastos deducibles. En particular: los gastos de administración.

A pesar de la nueva redacción llevada a cabo por la Ley 49/2002, algunos autores se siguieron planteando aún ciertas dudas respecto de los *gastos de administración*¹⁰⁶¹; dudas, que más bien constituyen una advertencia crítica, porque se inclinan decididamente, no obstante, a favor de su deducibilidad *de los ingresos brutos*.

La reticencia trae causa de que aunque el art. 3.3º de la Ley 49/2002 y el art. 27 de la Ley 50/2002 mantienen un tenor muy semejante en punto a la determinación de la magnitud sobre la que se calcula la porción de las rentas e ingresos que han de destinarse a la realización de los fines de interés general, la Ley de Fundaciones introduce, no obstante, un elemento de perturbación, al reproducir el mismo concepto de *gastos de administración* que su predecesora, lo que ya había conducido entonces a que la deducibilidad de dichos gastos (o, más precisamente, a que la determinación de *qué ingresos eran los que habían de soportar su detracción*) fuera un asunto polémico.

Aunque el contexto legal en que se producía ese debate ha variado, pasando por ser una cuestión aparentemente pacífica que dichos gastos sean deducibles de los *ingresos brutos*, y no de las rentas e ingresos netos que, en su caso, hayan de incrementar la dotación¹⁰⁶², el tema, sin embargo, no ha terminado de quedar bien rematado, como señala PEDREIRA¹⁰⁶³, presentando

¹⁰⁶¹ Así, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo... op. cit.*, págs. 96-97, nota 151. Igual reserva manifestaba, por su parte, RUIZ GARIJO: «Uno de los problemas del nuevo precepto —señalaba esta autora— sigue siendo la deducibilidad de los gastos de administración distintos, en principio, de los gastos de gestión». RUIZ GARIJO, M.: «Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención (y 2)», *JT* nº 3, junio 2004, BIB 2004\433, § IV.

¹⁰⁶² La doctrina se pronuncia claramente sobre la integración de los *gastos de administración* entre los enumerados en el artículo 3.2 que analizamos; esto es, entre los gastos susceptibles de deducirse de los ingresos brutos para determinar las rentas o ingresos netos. Así, entre otros, CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit. p. 37; MARTÍN PASCUAL, C.: *El Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid, 2003, pp. 36-37; o la propia RUIZ GARIJO, en un trabajo posterior al anteriormente reseñado: «Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública», en AAVV, *Fiscalidad de las entidades de economía social* (Dir. CALVO ORTEGA), Thomson-Civitas, 2005, p. 432.

¹⁰⁶³ También para dicho autor, los gastos de administración deben restarse de los ingresos generales a la hora de hallar las rentas netas, y no del 30 por ciento de las que deben destinarse a incrementar la dotación o las reservas. Su inquietud reside en que, al no señalar el art. 27.2 de la Ley de Fundaciones de dónde se deducen dichos gastos, si la norma reglamentaria a que se remite dicho artículo, estableciera «un porcentaje como el que había anteriormente en la Ley 30/1994, [ello] excluiría su consideración [la de los gastos de administración] como gastos generales deducibles para la determinación de las rentas netas. Si ello fuera así —prosigue este autor— entendemos que se produciría una discrepancia con lo indicado en la norma fiscal». PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo... op. cit.*, págs. 97, nota 154.

ciertas aristas que hubiera convenido limar definitivamente, y sobre las que nos vamos a detener a continuación.

Para el cabal entendimiento de la cuestión a que vamos a referimos, conviene hacer previamente tres advertencias, que nos permitan centrar el asunto:

La primera, que el controvertido concepto de «*gastos de administración*», como contrapunto a la *gratuidad* del cargo de patrono, aparece tradicionalmente ligado a la idea de *resarcimiento* por el quebranto económico que la administración del patrimonio de la fundación pudiera ocasionar a los mismos, *no siendo reconducible, bajo esa perspectiva, al concepto de «gastos generales», como gastos propios de la estructura organizativa, que se maneja en el ámbito de las entidades lucrativas*. Los problemas surgirán, por un lado, al superar las fundaciones el marco de actuación en que cobraba sentido aquel concepto; y, por otro, al tratar de conciliar aquella noción con la normativa tributaria, más afín a las organizaciones lucrativas, en la que dicho concepto está ausente y en la que lo relevante es si los gastos son necesarios para la obtención de los ingresos.

La segunda advertencia, es que la problemática, en principio, *sólo afecta a las fundaciones*, cuya específica normativa es la que contempla ese batallado concepto.

Y, por último, que aquí vamos a referirnos a dichos gastos en cuanto afectan a la determinación de las rentas e ingresos que han de ser destinados al cumplimiento de los fines, que es el requisito de que ahora estamos tratando. La cuestión relativa a la retribución de los patronos por la prestación de servicios *distintos* de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato¹⁰⁶⁴, en cuanto ajena a los gastos de administración (que justamente surgen, en sentido contrario, con motivo del desempeño de las funciones *propias* de dicho cargo), se abordará más tarde, al examinar el requisito de la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno (art. 3.5º).

2.5.1 Los gastos de administración: planteamiento.

De acuerdo con la literalidad del art. 27.2 de la Ley 50/2002, se entiende por *gastos de administración*:

- a) «*los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación*», y

¹⁰⁶⁴ Posibilidad que ahora admiten tanto el art. 15.4 de la Ley 50/2002, como el art. 3.5 de la Ley 49/2002.

b) «aquellos otros de los que los patronos tienen derecho a resarcirse de acuerdo con el artículo 15.4», a saber, «los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione».

Prácticamente idéntica definición se contenía en el art. 25.3 de la anterior Ley 30/1994, que, por otra parte (al igual que el último pfo. de este art. 27.2), prevenía, asimismo, que *reglamentariamente se determinaría la proporción máxima de dichos gastos*; proporción, que el hoy derogado Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal de 1996¹⁰⁶⁵, fijaba, con carácter general, en el 10 por ciento de las rentas o ingresos netos¹⁰⁶⁶, en línea con la tradicional «*décima de administración*» de la que enseguida hablaremos. En la actualidad, el nuevo Reglamento de Fundaciones (RFCE-05) establece en su art. 33 que «El importe de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, sumado al de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades: el cinco por ciento de los fondos propios o el 20 por 100 del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se establecen en el artículo 32».

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
Nº DE CUENTA	PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	DETALLE DEL GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO	IMPORTE
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....				

Adicionalmente —señalan las aludidas normas contables—, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

¹⁰⁶⁵ Nos referimos al aprobado por el RD 316/1996, de 23 de febrero (BOE núm. 57, de 6 de marzo).

¹⁰⁶⁶ El mismo porcentaje había sido interinamente fijado por la DT 3ª de la propia Ley 30/1994, con la salvedad de que el Protectorado ya hubiera autorizado una proporción superior, de acuerdo con la legislación anteriormente vigente. Dicha salvedad se debía, entre otros motivos, a que el RD 2930/1972, sobre el que luego nos detendremos, permitía en su art. 39.2 la elevación de dicho porcentaje máximo hasta el 20 por 100, previa autorización del Protectorado (vid, nota 1082 de este trabajo). El Reglamento de Fundaciones también contemplaría esa posibilidad en su art. 14.5, introduciendo, asimismo —aunque con carácter excepcional para un ejercicio determinado y siempre bajo autorización del Protectorado—, la posibilidad de que los gastos de administración se calculasen en función del importe del patrimonio neto de la fundación, con el límite máximo del 5 por 100 y siempre que con ello no se disminuyera la dotación fundacional.

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)	Gastos resarcibles a los patronos (4)	TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5
	5% de los fondos propios (1)	20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2004 y Art. 32.1 Reglamento R.D. 1337/05 (2)				
n						

La Ley 49/2002, por su parte, establecerá también un límite a los *gastos reembolsados al patrono por el desempeño de su cargo*, al disponer en su art. 3.5º, que las cantidades percibidas por este concepto no puedan exceder de los límites previstos en la normativa del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen. La infracción de dicho umbral, al margen de que se exceda o no de los límites fijados por el transcrito art. 33 del RFCE-05, supondrá el incumplimiento del requisito de la *gratuidad de los cargos* que establece dicho apartado 5º y, por consiguiente, que la entidad pierda, o no alcance, por dicha causa, la consideración de ESFL.

Pero lo que ahora nos interesa destacar, es que la Ley 49/2002 no define qué sean *gastos de administración*, ni siquiera utiliza dicha denominación. Literalmente se refiere (sólo) a los reembolsos correspondientes a «*los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione [a los patronos]*», lo que coincide, *ad literal*, con los gastos a que se refiere el primer párrafo del art. 15.4 de la Ley 50/2002 (que constituyen, por así decirlo, el «núcleo duro» o más evidente de los gastos de administración; a saber, los gastos de representación, las dietas, los suplidos, los gastos de viaje o alojamiento, etc.), pero que no son todos los que cabría considerar bajo la definición del art. 27.2 de la Ley 50/2002. Recordemos que dicho artículo 27.2 abarca también a «*los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación*». El problema consiste, pues, en primer término, en dilucidar cuáles sean dichos últimos gastos.

Dos han sido las respuestas que se han dado a ese interrogante: a) considerar que se trata de «*gastos generales*», de forma que éstos formarían parte del concepto de gastos de administración; y, b) considerar, por el contrario, que los gastos de administración son siempre gastos ligados al patronato, *no a la organización de la entidad*, obedeciendo a la idea de resarcimiento por el quebranto económico que la administración del patrimonio fundacional ha causado a los patronos. Por consiguiente, bajo esta segunda perspectiva, no cabría identificarlos con los gastos generales.

2.5.1.1 Los gastos de administración como gastos ligados al patrono.

Como luego veremos al comentar el requisito de la *gratuidad de los cargos* (art. 3.5º de la Ley 49/2002) el de *patrono* es, y ha sido tradicionalmente en nuestro derecho de fundaciones, un *cargo gratuito*; gratuidad a la que, como parece lógico, no obsta que se reconozca a favor de aquéllos el *derecho a resarcirse* de los gastos que la administración o el ejercicio de su función pudiera ocasionarles. Esta es la idea a que responden los gastos de administración.

No obstante, no podemos dejar sin anotar, porque probablemente constituya uno de los factores desencadenantes de su restrictiva regulación¹⁰⁶⁷, la práctica abusiva a que se prestó históricamente la llamada «*décima de administración*», o «*premio que por administración cobran los patronos*», como se la refiere en la Instrucción de 1899¹⁰⁶⁸, que, como señala DE LORENZO¹⁰⁶⁹, en cuanto suponía la percepción por los mismos de una décima parte, al menos, del producto de los bienes de la fundación, daba lugar a una verdadera y particular «vinculación de bienes» a favor de los patronos¹⁰⁷⁰.

En todo caso, al margen del influjo que dicha práctica pudiera haber ejercido, es lo cierto que la gratuidad del cargo y, paralelamente, el resarcimiento «al patrono» por el quebranto económico que su desempeño pudiere comportarle, constituyen los dos elementos básicos a través de los cuales se ha perfilado el concepto de «gastos de administración».

¹⁰⁶⁷ A diferencia de las fundaciones, respecto de las asociaciones en general no se exigirá el requisito de la gratuidad de los cargos, y en cuanto a las de *utilidad pública* solo se requiere que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas (cfr., arts. 11.5 y 32.1.c LO 1/2002). Sobre el tema véase más adelante el citado apartado 6.5.

¹⁰⁶⁸ La citada Instrucción para el ejercicio del Protectorado del Gobierno en la Beneficencia Particular, aprobada por el Real Decreto de 14 de marzo de 1899 (*Gaceta* de 9 de abril), en puridad, no definía lo que había de entenderse por «*gastos de administración*», aunque contiene una clara referencia a los mismos. Así, por un lado, en el art. 14.17, al ordenar a las Juntas Provinciales la formación de un fondo «con los *premios de patronazgo y de administración de las fundaciones que se les confíen*» —esto es, de aquellas en que ejercían el patronato y administración «con los todos derechos y obligaciones que a los patronos fundacionales corresponderían» (art. 14.6ª)—, establece que «[p]or dichos *premios de patronazgo y administración, las Juntas percibirán el 10 por 100 sobre los ingresos de las respectivas fundaciones*» (art. 14.17, pfo. 2º). La otra referencia, es la del art. 109, efectuada con motivo de lo que hoy, cabría calificar como tasa por el examen y censura de cuentas (cifrada en «el 1 por 100 de los ingresos anuales de las respectivas fundaciones»), y que dicho precepto ordenaba se abonase «*con cargo al importe del premio que por administración cobran los patronos*», salvo que éste no excediera de la «*décima parte de las rentas*», según las reglas que se establecían en el mismo artículo.

¹⁰⁶⁹ DE LORENZO GARCÍA, R.: «Artículo 13», en AAVV, *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, op. cit., tomo I, p. 117.

¹⁰⁷⁰ DE LORENZO GARCÍA, R.: «Artículo 13», op. cit., tomo I, p.117.

En este sentido resulta de inexcusable cita, la Real Orden del Ministerio de la Gobernación de 10 de septiembre de 1914¹⁰⁷¹, dictada a la sazón sobre el premio de administración de los patronos. La citada Real Orden comenzará afirmando en su art. 1º que el cargo de patrono es un cargo de «confianza y honorífico». A mi juicio, esta afirmación se efectuaba, en primer término, para destacar que el patronazgo no constituía una suerte de nueva «vinculación de bienes». En este sentido, servía para rechazar que la *alícuota* que por la administración se concedía al patrono, fuera una «renta» que pudiera corresponderle cual si fuera un copropietario del patrimonio fundacional. Como dicha Orden se apresuraría a destacar, «el cargo de patrono de las Instituciones de beneficencia particular es siempre de confianza y honorífico, *sin que en ningún caso pueda tener el carácter de copartícipe en la propiedad o posesión de los bienes fundacionales*»¹⁰⁷². Pero, a partir de ahí, la concreción de la naturaleza de este «premio» o «décima» de administración, no resultaba sencilla.

Ciertamente, no era la retribución propia de un dependiente —no era una forma de salario— ni, por razones obvias, cabía asimilarle, en sentido contrario, al beneficio de quien ejerce una actividad a su riesgo y ventura¹⁰⁷³. Más complejo, resultaba descartar que dicho «premio» no se concibiera como una *remuneración* por el desempeño de las funciones propias del cargo de patrono. En sentido afirmativo, cabía invocar el art. 8º de dicha Real Orden, al disponer que determinadas actuaciones «se reputan actos de administración obligatorios, pero que *en ningún caso autorizan la remuneración especial ni aumento de la que por el concepto general de administración se perciba...*»; obsérvese, que lo que niega dicho precepto es la remuneración «especial» y el aumento de la (remuneración) que se perciba por el concepto general de administración, lo que, *en apariencia*, avalaría la idea de que la «décima» (u otro porcentaje que, en su caso, hubiera dispuesto el fundador), se concedía al patrono como retribución por la administración del patrimonio fundacional.

Sin embargo, la clave de su verdadera naturaleza ha querido encontrarse en el art. 3º de esta misma Real Orden, cuando en referencia a dicho «premio», establecía que «cualesquiera detracciones [sobre las rentas fundacionales] autorizadas por la legislación vigente, *se entenderá para gastos*

¹⁰⁷¹ *Gaceta* de 13 de septiembre de 1914. El texto que hemos manejado es el que reproduce Martínez Alcubilla, Marcelo en el Apéndice de Legislación de 1914, págs. 271-273, al *Diccionario de la Administración Española. Compilación de la novísima legislación de España peninsular y ultramarina*, Madrid, 1892, 5ª edición.

¹⁰⁷² Así se recuerda también en uno de los considerandos de dicha Real Orden, al señalar que «establecidos en casi todos los casos para la sucesión en los patronatos preceptos análogos a los de las vinculaciones y mayorazgos, *representaría el supuesto de la copropiedad de la renta algo contrario a la desamortización*».

¹⁰⁷³ El art. 3.5º de la Ley 49/2002, como antes el art. 43 de la Ley 30/1994, refleja hoy expresamente que «Tales personas [en referencia a los patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno de las ESFL] *no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta*».

de administración y no como derecho fijo y permanente de la persona o entidad que administre», quedando aquel derecho —esto es, el de percibir el importe para gastos de administración—, «sujeto a la resolución del Protectorado, que puede disminuirlo o señalar la cuantía para cada caso y reglamentar su inversión»; de lo que se ha inferido, en suma, que dichos gastos se concebían como algo *distinto de una retribución*¹⁰⁷⁴, sin perjuicio de disponer que la base para el cómputo del porcentaje en que se cifraran, estaría constituida por el conjunto de las rentas fundacionales (art. 4º)¹⁰⁷⁵.

En efecto, en base a dicha Real Orden, cuya vigencia se mantuvo incluso más allá de 1986¹⁰⁷⁶, autores como GOTA LOSADA¹⁰⁷⁷ o DEL CAMPO ARBULO¹⁰⁷⁸, deducirán que los gastos de administración se configuraban como un *derecho del patrono a resarcirse* del quebranto económico que la administración del patrimonio fundacional pudiera ocasionarle. Se trata, por otra parte, de *gastos del propio patrono como persona*. Como señala DEL CAMPO ARBULO, las características que presentaban las fundaciones de beneficencia propias de la época, primordialmente de tipo rentista, hacían innecesaria una estructura organizativa distinta del patrono, lo que explica que el Legislador ni siquiera llegara a plantearse en aquel momento, que dichos gastos lo fueran de organización alguna. Por consiguiente, se concluirá, *los*

¹⁰⁷⁴ Años más tarde, la Orden de 23 de junio de 1986 utilizaría una fórmula semejante, al preceptuar su art. 10.6 que: «Para el supuesto de que el fundador hubiere establecido expresamente una retribución al patrono, *se entenderá siempre para gastos de administración*, sujetos a la *justificación y límites* previstos en los apartados anteriores». En definitiva, puesto que el cargo es gratuito, si se hubiere señalado retribución, ésta había de entenderse para gastos de administración; *id est*, como resarcimiento de los gastos que la administración de los bienes y derechos de la fundación pudiera ocasionarle y, por consiguiente, sujetos a la *justificación y límites* establecidos con carácter general para dichos gastos.

¹⁰⁷⁵ El art. 4º a que se alude en el texto, establecía literalmente que «se tomará como base para cómputo de los tantos por ciento que se hayan fijado o se fijen para gastos de administración, el conjunto de rentas anuales de que la Institución disponga, sin que en ningún caso puedan acumularse a estas rentas aquellas de que no se hubiera dispuesto efectivamente en el año, a menos de que, habiendo figurado en presupuestos y no dependiendo de la voluntad de los patronos la cobranza, se realizara lo previsto en el presupuesto incumplido, en uno o varios posteriores».

¹⁰⁷⁶ La Disposición Final 3ª de la Orden de 23 de junio de 1986, a que enseguida nos referiremos, derogaría esta Real Orden de 1914, pero sólo *en cuanto se opusiera a lo dispuesto en la misma*.

¹⁰⁷⁷ «La idea que inspira esta Real Orden —dirá GOTA— es la de considerarse que el cargo de patrono no es retribuido como tal, si bien puede señalarse un porcentaje de las rentas totales de la fundación para gastos de administración, producidos precisamente por el desempeño de las tareas y funciones de los patronos. *Se trata más de un resarcimiento de gastos que de una verdadera retribución*». GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades, Tomo III, Entidades sujetas y exentas*, Banco Exterior de España, Madrid, 1989, p. 706 (la cursiva es mía).

¹⁰⁷⁸ DEL CAMPO ARBULO, J.A., en «Consideraciones sobre el regresivo régimen fiscal de las fundaciones en España», *Impuestos* nº 15-16, agosto 1990, p. 12.

*gastos de administración son gastos que se refieren a los patronos, no al aparato organizativo de la fundación*¹⁰⁷⁹.

Pero, a medida que los fines fundacionales fueron rebasando el estrecho marco de la beneficencia, se pondría de manifiesto la desavenencia conceptual y cuantitativa de dicha «décima» respecto de los gastos derivados del paulatino crecimiento de la organización. No es casual que fuera el Decreto 2930/1972, por el que se reglamentaban las Fundaciones Culturales Privadas¹⁰⁸⁰ —pionero en tantos aspectos—, el que diera el primer paso en ese sentido, aunque lo hiciera en una dirección opuesta a la que acabamos de comentar.

En efecto, contrariamente a la distinción que hemos expuesto, el citado Decreto vendría a asimilar los gastos de administración a los «gastos generales» (o más exactamente, subsumirá estos últimos dentro de la «décima de administración»), al establecer en su art. 39.2 que «Los *gastos generales o de administración* no podrán exceder, por regla general, del 10 por 100 de los ingresos anuales ordinarios que por todos los conceptos perciba la Fundación»¹⁰⁸¹, admitiendo, no obstante, consciente de la posible insuficiencia de la «décima» para cubrir los gastos de la creciente organización fundacional, que dicho porcentaje pudiera elevarse hasta el 20 por 100¹⁰⁸².

En cambio, el concepto de gastos de administración como resarcimiento por los gastos irrogados *al patrono* como consecuencia de la administración de los bienes fundacionales, aparecerá claramente dibujado, aunque limitadamente para las benéfico-asistenciales, en la Orden de 23 de junio de 1986¹⁰⁸³, al diferenciar por un lado, los «*gastos de gestión*» y, por otro, los «*gastos de administración*». En este sentido, tras recordar, una vez más, la gratuidad de dicho cargo, sin perjuicio del derecho a resarcirse de los gastos,

¹⁰⁷⁹ DEL CAMPO ARBULO, J.A., en «Consideraciones...», op. cit, p. 12.

¹⁰⁸⁰ Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las Fundaciones Culturales privadas y Entidades análogas y de los Servicios administrativos encargados del protectorado sobre las mismas (BOE núm. 260, de 30 de octubre).

¹⁰⁸¹ Ingresos que habían de entenderse *brutos*, según señalan GIMÉNEZ REYNA y ZURDO RUIZ-AYUCAR, al hilo del comentario del art. 42.1 b) de la Ley 39/1994: «Si nos atuviéramos a la redacción del artículo 39.2 del Reglamento de 21 de julio de 1972 (Decreto 2930/1972), la base de cálculo de los llamados “gastos generales o de administración” serían los ingresos anuales ordinarios que por todos los conceptos perciba la fundación”, esto es, *los ingresos brutos*». Cfr., GIMÉNEZ REYNA, E. Y ZURDO RUIZ-AYUCAR, I.: «Artículo 42», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, tomo I, p. 385, nota 19.

¹⁰⁸² «Excepcionalmente —dirá el último inciso de dicho art. 39.2—, previa autorización del Protectorado a instancia de la Fundación acompañada de la justificación suficiente, el importe de los gastos de administración podrá exceder del 10 por 100 antes indicado, sin que en ningún caso pueda sobrepasar el 20 por 100»

¹⁰⁸³ Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, de 23 de junio de 1986, sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de fundaciones benéfico-asistenciales sometidas a su protectorado (BOE núm. 158, de 3 de julio de 1986).

debidamente justificados, en que pudieran haber incurrido en su desempeño, la referida Orden dispondría en su artículo 10:

«3. Los gastos a que se refieren los apartados anteriores [esto es, «*los gastos resarcibles a los patronos por razones de administración o representación de la Fundación*»] se contabilizarán en la cuenta especial (del grupo 66, gastos diversos) prevista al respecto y que figura bajo la denominación «*gastos por razón de patronato*» (cuenta 666) en los planes de cuentas a que se refieren los anexos I y II de la presente orden.

4. Los gastos computables a efectos de resarcimiento o pago a los patronos *no podrán exceder en ningún caso de la décima parte de los ingresos netos de la Fundación*, entendiéndose por tales los resultantes después de las deducciones previstas a efectos de la declaración del Impuesto de Sociedades, salvo que el fundador hubiera establecido para gastos de administración una participación superior a la décima indicada.

5. *Las retribuciones de los Administradores, Gerentes y demás personal al servicio de la Fundación se incluirán entre los gastos de explotación o gestión (cuentas del grupo 61)*, previstos en los planes de cuentas que se recogen en los anexos I y II [...].».

Como puede comprobarse, los «*gastos de explotación o gestión*», entre los que se incluyen las retribuciones de los administradores, gerentes y demás personal, quedaban diferenciados de los «*gastos por razón del patronato*», que, a la sazón, se llevarían a una cuenta distinta (cuenta 666). Así pues, frente a los gastos de las distintas actividades o los de la infraestructura organizativa no imputables a una actividad determinada, los gastos de administración van a tener un carácter residual. Su identificación va a producirse, más que por la naturaleza del gasto, por su función: son gastos limitados al resarcimiento del quebranto económico que el desempeño del cargo pueda irrogar al patrono, y han de ser debidamente justificados, quedando, en todo caso, sujetos al control del Protectorado.

A modo de resumen, podemos señalar que la delimitación del concepto de *gastos de administración* ha venido jalonada, en primer término, por la desconfianza, pero también por el justificado temor a que los patronos pudieran llegar a apropiarse de las rentas obtenidas por la fundación al socaire del premio que por administración se les reconocía, convirtiendo el patronazgo en una suerte de nueva edición de las viejas *instituciones vinculares*. Así pues, la necesidad de reafirmar que *la tradicional décima no era una alícuota destinada a retribuir al patrono*, sino un mero derecho a resarcirse de los gastos soportados por razón de su cargo, no constituye sino *expresión del desvelo por evitar, en un determinado contexto histórico, la desnaturalización de dichas entidades como entidades sin fin de lucro*. En este sentido, mientras que los ingresos de la fundación se limitaban a las rentas del patrimonio y sus actividades a la pura beneficencia, la concepción de los gastos de administración como algo *excepcional*, basado en el *derecho del patrono a resarcirse*, encontraba pleno significado. Sin embargo, asentado el principio de gratuidad del cargo, el énfasis en la distinción y separación de los *gastos de administración* de los demás expendios, una vez que el devenir de estas entidades hizo posible una estructura organizativa más o menos importante, obedecería ya más bien, al propósito de evitar que la subsunción de los gastos

generales dentro de la *décima*, conllevara su exclusión de los gastos deducibles del IS, a partir de que estas entidades quedaran sometidas a dicho impuesto¹⁰⁸⁴.

2.5.1.2 Los gastos de administración bajo el régimen de la Ley 30/1994: su deducibilidad de las rentas e ingresos brutos, o de las rentas e ingresos netos destinables a incrementar la dotación.

El concepto de «gastos de administración» como gastos *distintos* de los gastos generales es el que parece acoger el art. 25 de la Ley 30/1994 y el derogado Reglamento de Fundaciones de 1996, en su art. 14¹⁰⁸⁵. Y digo «parece», porque, a mi juicio, su imprecisa redacción, así como la posibilidad de elevar la «décima» al 20 por ciento, a que autorizaba dicho Reglamento con análogo tenor al del viejo Decreto de 1972 —donde, como vimos, eran asimilados—, o la misma susceptibilidad de que dichos gastos pudieran cifrarse en un porcentaje sobre el patrimonio neto (último inciso del art. 14.5), inducían a pensar, contrariamente, que, unos y otros, volvían de nuevo a equipararse, siquiera sea porque si los de administración se entienden estrictamente limitados a los gastos de resarcimiento al patrono, los porcentajes establecidos como límite, se nos antojan un tanto desproporcionados. Adviértase, sin embargo, que de nuevo hoy, los límites establecidos por el nuevo RFCE05 son «el cinco por ciento de los fondos propios o el 20 por 100 del resultado contable de la fundación» (art. 33 RFCE05).

En cualquier caso, aun en la hipótesis de entender que, por gastos de administración, la Ley 30/1994 consideraba un concepto riguroso, limitado al resarcimiento de los ocasionados al patrono por la administración del patrimonio fundacional, lo cierto es que tampoco era éste el que parecía

¹⁰⁸⁴ Vid, DEL CAMPO ARBULO, J.A., en «Consideraciones sobre el regresivo régimen fiscal de las fundaciones en España», *op. cit.*, pp. 12-13.

¹⁰⁸⁵ En este sentido, CABRA DE LUNA, para quien el art. 25.3 de la Ley 30/1994 dejaba clara la distinción: «En conclusión y respecto del artículo 25.3, hemos de afirmar que nos encontramos, pues, frente a una clara definición de lo que se entiende por “gastos de administración”, que son distintos, como ya se ha expuesto más arriba, a los “gastos de gestión o generales” (costes de la prestación), que son aquellos derivados de los programas de actividades que desarrolla la fundación, tales como los de infraestructura organizativa, personal, etc.» CABRA DE LUNA, M.: «Artículo 25», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, *op. cit.*, tomo I, pág. 233. Con menor contundencia, CRUZ AMORÓS también se mostraba partidario de esa distinción: «El Real Decreto 316/1986, de 23 de febrero, no ha aportado demasiadas aclaraciones conceptuales al problema [...] Pese a ello, me decanto, cada vez más, por entender que cuando se habla de gastos de administración, se habla, exclusivamente, de los gastos de funcionamiento de los órganos de gobierno de las entidades: patronatos, juntas, etc.. y de los gastos que deben ser resarcidos a los cargos gratuitos de las mismas, ya que cualquier otra alternativa hace prácticamente imposible distinguir con seguridad los gastos de administración de los gastos generales». CRUZ AMORÓS, M.: «Peculiaridades en el ámbito fiscal de las entidades sin fin de lucro», en AAVV, *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*. (Dir. OLMOS VICENTE, I.) Fundación Universitaria San Pablo-CEU-Dykinson, 1998, págs. 50-51.

deducirse del art. 42.1 b) de la misma Ley. Conviene recordar ambos preceptos:

El art. 42.1 b) de la Ley 30/1994 disponía:

«1. Para disfrutar del régimen fiscal previsto [...] deberán cumplir los siguientes requisitos: [...] b) Destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70 por 100 de las *rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto*, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención. [...]»¹⁰⁸⁶

Aunque el artículo no definía lo que hubiera de entenderse por «rentas netas y otros ingresos», si tenemos en cuenta que la Ley 30/1994 remitía para todo lo no previsto en su Título II, a «las normas tributarias generales y, en particular, las del Impuesto sobre Sociedades», cuya normativa (entonces constituida aún por la LIS-78), entendía como tales los resultantes de deducir de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan¹⁰⁸⁷, la conclusión más coherente, a mi juicio, pasaba por considerar que *dichos gastos, en cuanto se entendiesen necesarios para la obtención de las rentas e ingresos brutos, debían ser deducidos de éstos* (en la proporción que correspondiera) para la determinación de *los ingresos y rentas netas que constituían la base de cálculo del 70 por 100*.

En definitiva, conforme a este criterio, de las rentas e ingresos brutos se restarían los gastos necesarios, *incluidos los gastos de administración*. El 70 por 100 de las rentas e ingresos netos resultantes, debía dedicarse (como mínimo) al cumplimiento de su objeto, y el 30 por 100 restante (como máximo) a incrementar la dotación¹⁰⁸⁸.

¹⁰⁸⁶ A pesar de la literalidad de este artículo, entendemos que tanto las *rentas* como los *ingresos* sobre los que se calculaba el 70 por ciento, eran *netos*, pues aunque el precepto sólo refiere ese calificativo a las *rentas*, no tiene sentido que no lo sean los ingresos. Obsérvese que el art. 25 de la misma Ley, que a continuación se transcribe, habla, por su parte, de «*rentas o cualesquiera otros ingresos netos*». En este sentido, GARCÍA LUIS, tras reprochar la imprecisión del precepto, indicaba que «debe clarificarse esta cuestión *pensando que la Ley alude a ingresos netos en sentido económico, esto es, que una entidad deberá sumar todos los ingresos que obtenga por cualquier concepto y restar todos los gastos específicos en los que haya incurrido para obtenerlos*, considerando como tal también el importe del Impuesto sobre Sociedades satisfecho. [...]». GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995, p. 73. Por otro lado, el inciso: «los impuestos correspondientes a las mismas» ha de entenderse que se refiere también a los ingresos». De esta misma opinión, GIMÉNEZ REYNA, E. Y ZURDO RUIZ-AYUCAR, I.: «Artículo 42», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, tomo I, p. 386.

¹⁰⁸⁷ Cfr. art. 13 LIS-78.

¹⁰⁸⁸ En este sentido, GIMÉNEZ REYNA, E. Y ZURDO RUIZ-AYUCAR, I., señalaban en relación a este art. 42.1 b) que «Cuando habla de *rentas netas* creemos que son las resultantes de deducir los gastos incurridos, que deben comprender, entre otros, los que fiscalmente se definen como necesarios para la obtención de ingresos. *Y uno de los capítulos que han de*

Mientras, por su parte, el art. 25 de la Ley 30/1994 establecía:

«1. A la realización de los fines fundacionales, deberá ser destinado, al menos, el 70 por 100 de las rentas o cualesquiera otros ingresos netos que, previa deducción de impuestos, obtenga la Fundación, *debiéndose destinar el resto, deducidos los gastos de administración, a incrementar la dotación fundacional.* [...] 3. De conformidad con los artículos 12.2 y 17.2, se entiende por gastos de administración aquéllos directamente ocasionados a los órganos de gobierno por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la Fundación, y de los que los que los patronos tienen derecho a resarcirse de acuerdo con el artículo 13.6.

Reglamentariamente se determinará la proporción máxima de dichos gastos»

Dicho art. 25 sería desarrollado por el RD 316/1996, por el que se aprobó el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, cuyo art. 14 conviene también transcribir:

Art. 14. Destino de las rentas e ingresos. Gastos de administración.

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 25 de la Ley 30/1994, se consideran rentas o cualesquiera otros ingresos netos, el resultado de deducir de los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio por la fundación los gastos necesarios para su obtención, *con excepción de aquellos a que se refiere el apartado 4 del presente artículo [esto es, con excepción de los gastos de administración]*.

2. Deberá destinarse al cumplimiento de los fines fundacionales al menos el 70 por 100 de los ingresos o rentas determinados con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior y una vez que hayan sido deducidos los impuestos correspondientes a los mismos. [...].

3. *El resto* de los ingresos o rentas netas se destinará a incrementar la dotación fundacional, *una vez deducidos los gastos de administración.*

4. Son gastos de administración aquellos directamente ocasionados a los órganos de gobierno por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación. En particular, tendrán esa consideración los gastos debidamente justificados de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos.

5. El importe de los gastos de administración no podrá ser superior al 10 por 100 *de los ingresos o rentas netos* obtenidos en el ejercicio. No obstante, previa solicitud debidamente justificada del Patronato, el

computarse, si son deducibles según el art. 51 de la Ley, *son los llamados "gastos de administración"* [...]. Por tanto, parece que lo correcto es descontar de los ingresos brutos todos los gastos, *incluidos los de administración* que sean deducibles y los impuestos, lo que nos da los ingresos netos, para destinar el 70 por 100 a las actividades propias del objeto o finalidad específica». No obstante, señalarían seguidamente: «*Pero no podemos desconocer los términos del artículo 25 de la Ley, aunque esté referido, exclusivamente, a las fundaciones*». En definitiva, aunque consideran que conforme al art. 42.1.b) la solución correcta es la indicada, terminan concluyendo, sin embargo, que había de estarse a lo dispuesto en el art. 25. En este sentido, su duda estribaba en su aplicabilidad a las asociaciones de utilidad pública. GIMÉNEZ REYNA, E. Y ZURDO RUIZ-AYUCAR, I.: «Artículo 42», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, tomo I, p. 384 y 385 y nota 19 (la cursiva es mía).

Protectorado podrá autorizar, para cada ejercicio, la elevación de dicho importe hasta un máximo del 20 por 100.

En el caso de que la aplicación de las reglas anteriores impidiera a la fundación la adecuada gestión de su patrimonio, el Protectorado podrá autorizar, con carácter excepcional, para un ejercicio determinado, que el importe de los gastos de administración se calcule en función del importe del patrimonio neto de la fundación, con el límite del 5 por 100, siempre que con ello no se disminuya la dotación fundacional».

Obsérvese que la discrepancia, más allá de la letra, traía causa de la diferente concepción de dichos gastos: conforme al art. 42.1 b), cabía considerar que los gastos de administración, en la proporción que correspondiera, eran gastos necesarios para la obtención de ingresos y, en cuanto a tales, resultaban deducibles de los ingresos brutos; en cambio, en el caso del art. 25 y del Reglamento de Fundaciones, *no se les hacía intervenir en la determinación de las rentas e ingresos netos*, a efectos de la aplicación del 70 por ciento a los fines específicos de la fundación. En otras palabras, bajo la perspectiva de éstos últimos, no se les reputaba gastos necesarios para la obtención de los ingresos.

La consecuencia, como es evidente, se dejaría notar en el cálculo de las rentas que habían de dedicarse a los fines de la entidad y de las que habían de destinarse a incrementar la dotación. Así, de acuerdo con el art. 25 Ley 30/1994 y 14 del Rgto. de Fundaciones, la operativa de su determinación sería la siguiente:

Primero: de los ingresos brutos se deducían los gastos necesarios para su obtención, pero *sin computarse entre ellos los «gastos de administración»* (art. 14.1 RD 316/1996).

Segundo: del neto así calculado, se deducirían los impuestos (incluido el IS)¹⁰⁸⁹.

¹⁰⁸⁹ La deducibilidad de los impuestos antes de calcular el 70 por ciento, es la operativa que se desprende de la interpretación que hace CABRA DE LUNA, M.: «Artículo 25», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, op. cit., tomo I, pág. 228. Por su parte, DEL CAMPO ARBULO, ya respecto del Proyecto de Ley, se planteaba la duda: «*el porcentaje del 70 por 100 ¿se entiende antes o después de impuestos?*». DEL CAMPO ARBULO, J.A.: «Reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Fundaciones...», op. cit., pág. 13. Cuestión que era respondida en sentido distinto que Cabra de Luna, por COLAO MARÍN, que tras denunciar los defectos y contradicciones de los arts. 25 y 42 de la Ley, señalará que «[n]o es lo mismo destinar el 70% de una cantidad resultante de restar de ingresos brutos gastos necesarios e impuestos[,] que el 70% de los ingresos brutos menos los gastos necesarios y a esta resultante restarle los impuestos». Para dicho autor, lo correcto era esto segundo: los tributos, a su juicio, habían de deducirse del resultado de calcular el 70 por ciento (no de la base de aplicación de dicho porcentaje). «Así —pondrá como ejemplo—, en el supuesto de una entidad con unos ingresos de 10.000 UM; gastos generales de 3.000; cuotas de impuestos sobre la renta de 1.000, y gastos de administración de 300, los cálculos podrían ser, a tenor de los artículos 42.1.b) de la Ley 30/1994 y 14 del RD 316/1996: $10.000 - 3.000 = 7.000$; $7.000 \times 70\% = 4.900$; $4.900 - 1.000 = 3.900$. A aplicar a fines fundacionales. Resto: $2.100 - 300 = 1.800$. A incrementar la dotación fundacional. Resultado final: Ingresos brutos, 10.000. Gastos generales, 3.000;

Tercero: sobre este resultado neto después de impuestos se calculaba el 70%, (o, en su caso, un porcentaje mayor si así lo decidía el Patronato, puesto que dicho porcentaje es el mínimo), y el importe resultante era el que se había de destinar, en el plazo de tres años, a los fines propios de la entidad.

Cuarto: de la cantidad sobrante del paso anterior, se restaban los gastos de administración (hasta un máximo del 10 por ciento¹⁰⁹⁰ de los ingresos netos después de impuestos). La diferencia constituía el importe que había de destinarse a incrementar la dotación.

Repárese en que los gastos de administración se deducían, no de las rentas e ingresos *brutos*, sino de las rentas *netas* sobrantes de la aplicación a los fines propios de la entidad.

En suma, simplificando: de las rentas netas, el 70 por 100 (como mínimo) se debía dedicar a los fines de interés general; otro 10 por 100 soportaba los gastos de administración; y el 20 por 100 (o porcentaje restante) se podía destinar a incrementar la dotación¹⁰⁹¹.

Pues bien, la advertencia que efectuaban PEDREIRA y otros autores¹⁰⁹², era que si la norma reglamentaria a que remite el art. 27.2 de la Ley 50/2002, volvía a cifrar los gastos de administración del mismo modo que el art. 14 del anterior Reglamento de Fundaciones, esto es, en un porcentaje sobre las rentas *netas*, nos podíamos encontrar de nuevo en una situación de análoga discrepancia a la que nos acabamos de referir. Recuérdese, además, que la definición de *gastos de administración* que efectúa el citado art. 27.2 no difiere sustancialmente de la contenida de la Ley 30/94, e incluso, cabía añadir nuevos argumentos para entender que dentro de los mismos se subsumen los gastos generales.

Impuestos sobre la renta, 1.000; Gastos de administración, 300; Cantidad aplicada a fines de interés general 3.900; Cantidad destinada a incrementar la dotación fundacional, 1.800». Vid, COLAO MARÍN, P.: «Requisitos de acceso al régimen tributario para entidades sin fines lucrativos de la Ley 30/1994, de mecenazgo, y ausencia de ánimo de lucro», JT, Aranzadi, 1999, BIB 1999\1631, nota 44.

¹⁰⁹⁰ Sin perjuicio de la posibilidad de que pudiera elevarse al 20 por ciento previa autorización del Protectorado: art. 14.5 del Rgto. de Fundaciones de Competencia Estatal.

¹⁰⁹¹ Adviértase que estamos simplificando: en puridad, este último porcentaje sería inferior si, por ejemplo, se hubiera decidido destinar a fines de interés general un porcentaje mayor del 70%. En cambio, podía ser superior al 20% si, manteniéndose aquél en el 70%, no hubiera gastos de administración o éstos no alcanzaran el porcentaje del 10%.

¹⁰⁹² Vid, más atrás, pág. 517.

2.5.1.3 Los gastos de administración como gastos deducibles de los ingresos brutos.

Explicada en qué consistía la problemática suscitada bajo la Ley 30/1994, resta por justificar, de un lado, por qué hoy cabe sostener que ese problema ya no se produce y, de otro, por qué dichos gastos han de entenderse comprendidos entre los *gastos de gestión* que menciona la Ley 49/2002.

En primer lugar, se ha de señalar que, a diferencia del art. 25 de la Ley 30/1994, que establecía expresamente que los gastos de administración se dedujesen de las *restantes rentas netas* (esto es, de las que quedarán una vez destinado al menos el 70 por ciento al cumplimiento de los fines), la vigente Ley 50/2002, por el contrario, no dice que dichos gastos deban detraerse de las rentas destinables a incrementar la dotación.

En segundo lugar, se debe destacar, asimismo, que si bien es cierto que el último párrafo del art. 27.2 de la Ley 50/2002 establece que «*reglamentariamente se determinará la proporción de dichos gastos*», no es menos cierto que en él no se señala en absoluto, que éstos hayan de consistir en un porcentaje de los *ingresos netos* (que es lo que, en su caso, podría refrendar los temores de su no deducibilidad de los ingresos brutos¹⁰⁹³). Otra cosa es que el precepto reglamentario —el art. 33 del RFCE05— haya tomado como referencia el valor de los fondos propios o el resultado contable, pero no para establecer el importe de dichos gastos, sino como mero límite que no puede ser rebasado¹⁰⁹⁴.

En todo caso, debe recordarse que estamos hablando de los requisitos para que una entidad pueda alcanzar la consideración de ESFL a efectos de una Ley tributaria. El art. 1.2 de la Ley 49/2002 establece que «En todo lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales». En este aspecto, los requisitos o interpretaciones que se efectúen desde la normativa que disciplina las fundaciones de competencia estatal (o las de competencia autonómica: recuérdese, que el art. 27 de la Ley 50/2002 no es un precepto básico), no deben condicionar la aplicación de la norma fiscal, cuyo sentido, por mor del expresado art. 1.2, ha de fijarse desde el propio ordenamiento tributario. No obstante, consideramos que, en este aspecto, tanto la Ley 49 como la Ley 50, expresan una misma intención. En realidad, *pensamos que el*

¹⁰⁹³ Como se recordará, esta era la *alerta* que formulaba PEDREIRA (vid, más atrás, la nota 1063).

¹⁰⁹⁴ El citado art. 33 RFCE05 dispondrá: «Artículo 33. Gastos de administración. El importe de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, sumado al de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades: el cinco por ciento de los fondos propios o el 20 por 100 del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se establecen en el artículo 32».

mantenimiento del apartado 2 del art. 27 de dicha última Ley, se debe, más que a otro propósito, a un defecto de técnica legislativa, como seguidamente indicaremos.

En efecto, de la tramitación parlamentaria de la Ley 50/2002, se desprende que el Legislador no pretendía que la proporción de dichos gastos se calculara sobre las *rentas netas*, deduciéndose de las destinables a incrementar la dotación, como vimos que resultaba del art. 25 de la anterior Ley 30/1994. Antes al contrario, su objetivo, en todo momento, fue que los gastos de administración, junto a los demás gastos necesarios para la obtención de los ingresos (esto es, considerando aquéllos como parte de estos últimos), se restaran de los ingresos brutos para determinar las rentas e ingresos netos.

Así se deduce, no sólo de la redacción que tenía originalmente en el Proyecto de Ley de Fundaciones¹⁰⁹⁵, sino del hecho de que las enmiendas presentadas sobre dicho precepto por los Grupos Parlamentarios, coincidieron precisamente en suprimir la mención de los gastos de administración¹⁰⁹⁶. En este sentido, como señala GONZÁLEZ CUETO¹⁰⁹⁷, la incongruencia fue el mantenimiento del apartado 2 de dicho artículo 27, «toda vez que está dedicado a definir un tipo de gastos que no aparecen citados expresamente en

¹⁰⁹⁵ El artículo 26 del Proyecto de Ley de Fundaciones (que luego sería el artículo 27 del texto legal definitivamente aprobado), decía así: 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 que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, *deducidos los gastos, incluidos los de administración y los impuestos, realizados para la obtención de tales resultados e ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar la dotación.* [...] 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 14.4. Reglamentariamente se determinará la proporción máxima de dichos gastos». Cfr., BOCG, Congreso de los Diputados, VII LEGISLATURA, serie A, 20 de agosto de 2002, núm. 105-1.

¹⁰⁹⁶ Así, la enmienda núm. 44 del Grupo Parlamentario de Coalición Canaria, que proponía «suprimir la referencia a un tipo de gastos que se pueden deducir para la obtención de ingresos, y dejarlo en: “...deducidos los gastos, realizados para la obtención...”»; La enmienda núm. 111, del Grupo Parlamentario Socialista: «Se propone la supresión de la expresión “incluidos los de administración y los impuestos”»; y la enmienda núm. 154 del Grupo Parlamentario Popular que propuso la siguiente redacción: «Los gastos realizados para la obtención de los resultados e ingresos a que se refiere el apartado anterior 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». Vid, BOCG, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, serie A, 24 de octubre de 2002, Núm. 105-12, págs. 31, 48 y 60, respectivamente.

¹⁰⁹⁷ GONZÁLEZ CUETO, T.: Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, Ed. Aranzadi, Navarra, 2003, págs. 223-224.

el apartado primero [como ocurría en el Proyecto], careciendo de la identidad imprescindible para justificar tal precisión»¹⁰⁹⁸.

Por último, hemos de señalar que cuando se aprueba tanto la Ley 30/1994, como el RD 316/1996, no se había elaborado aún la adaptación del PGC a las ESFL, que tendría lugar mediante el Real Decreto 776/1998¹⁰⁹⁹. Lo que queremos decir es que los gastos de administración que hemos examinado, presentaban unas especificidades que los diferenciaban del concepto de gastos de administración que se manejaba en el ámbito mercantil; pero en la citada Adaptación, sí se contemplarían expresamente¹¹⁰⁰, y tanto la Ley 50/2002, como la Ley 49/2002, están haciendo clara referencia a cada uno de los subgrupos de cuentas recogidas en dicha Adaptación¹¹⁰¹.

¹⁰⁹⁸ GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, op. cit, págs. 223-224. El mismo autor señala igualmente que dicha incongruencia fue detectada por el Grupo Parlamentario Coalición Canaria que presentaría una enmienda solicitando la supresión de dicho apartado, que no prosperó. En efecto, el citado Grupo Parlamentario que, como vimos, había presentado la enmienda núm. 44 proponiendo la supresión de la referencia a los gastos de administración, presentaría también, en coherencia con aquella, la enmienda núm. 90, instando la eliminación de este apartado segundo «[p]or considerar este número 2 innecesario en virtud de la enmienda número 7» [entendemos que debía decir número 44, porque la número 7 es la enmienda presentada por el Grupo Mixto (ERC), que nada tiene que ver]. Vid. BOCG, Congreso de los Diputados, VII LEGISLATURA Serie A, 24 de octubre de 2002, Núm. 105-12, p.44. Sin embargo, dicha enmienda sería retirada —junto a las demás presentadas en el Congreso por dicho Grupo Parlamentario—, como explicó su portavoz, el diputado Sr. MARDONES, «por encontrarse recogidas de forma transaccional o directa en el texto que nos llega de la ponencia», dado el consenso que, en lo sustancial, se había alcanzado en la Comisión. Vid. BOCG. Diario Sesiones. Comisiones. VII Legislatura, Constitucional, Sesión núm. 18, de 6 de noviembre de 2002, núm. 616, p. 20247.

¹⁰⁹⁹ El referido Real Decreto 776/1998, de 30 abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades (BOE núm. 115, de 14 de mayo), sería dictado al amparo de lo establecido en la DA 8ª de la Ley 30/1994, que ordenaba al Gobierno la adaptación a las ESFL del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 diciembre (BOE núm. 310, de 27 diciembre 1990). Ha de reseñarse que este PGC se encuentra hoy derogado. Véase más adelante el apartado VIII, Obligaciones de índole contable de este mismo Capítulo.

¹¹⁰⁰ En el apartado 8 de la Introducción (Anexo I) de la citada Norma de Adaptación se dice: «El *subgrupo 65*, debido a las peculiaridades de los gastos de estas entidades, se ha reservado para determinados gastos propios de las mismas en contraposición con el carácter residual de este subgrupo en el Plan General de Contabilidad, donde se incluyen los «gastos» no comprendidos en otros subgrupos. Para ello, se ha desarrollado, a título indicativo, en cuentas de tres cifras, con objeto de recoger aquellos conceptos de gasto que el grupo de trabajo consideró como los más frecuentes en estas entidades, si bien cada entidad, en razón de la actividad que desarrolle, podrá abrir cuentas de cuatro o más cifras que contengan los gastos específicos de su actividad propia. [...]».

¹¹⁰¹ Debe recordarse que con anterioridad, se había dictado, respecto de las fundaciones benéfico-asistenciales, la OM de 23 de junio de 1986, que tenía como fin la adaptación de la contabilidad de dichas entidades al entonces vigente Plan General de Contabilidad de 1973. Pues bien, aunque el cuadro de cuentas contenido en dicha Orden, de forma análoga a la recogida en la vigente Adaptación, contemplaba también los gastos de administración, estimamos que hay dos importantes diferencias en este punto: en primer lugar, que el RD

Así, ambas Leyes mencionan los «*gastos por servicios exteriores*», que con idéntica denominación, aparecen recogidos en el subgrupo 62 de la citada Norma de Adaptación; los «*gastos de personal*», comprendidos en el subgrupo 64; «*los tributos*», subgrupo 63; los «*gastos financieros*», subgrupo 66; y, en lo que ahora nos interesa, «*otros gastos de gestión*», que, reflejados en el subgrupo 65: «*Ayudas monetarias y otros gastos de gestión*», comprende, entre otras, la *cuenta 654: «reembolsos de gastos al órgano de gobierno»*¹¹⁰².

En suma, pensamos que el Legislador al efectuar esta especificación de gastos, se atuvo intencionadamente a la nomenclatura contable, con plena conciencia de la inclusión de los gastos de administración dentro los que citaba, para evitar, precisamente, las dudas que, en tal sentido, pudieran suscitarse.

3. CÁLCULO DE LAS RENTAS E INGRESOS QUE DEBEN AFECTARSE A SU OBJETO O FINALIDAD ESPECÍFICA CONFORME AL REGLAMENTO DE FUNDACIONES DE 2005

Como ya hemos tenido ocasión de exponer anteriormente, el Reglamento de fundaciones de competencia estatal aprobado en 2005 ha procedido a alterar —obviamente, dentro de su ámbito de aplicación—, el sistema de cálculo de las rentas e ingresos que deben afectarse al cumplimiento de los fines de interés general de las fundaciones de que trata, abandonando el método de cálculo analítico que había adoptado el art. 27 de la Ley de Fundaciones de Competencia Estatal (prácticamente coincidente, salvo en algunos detalles, con el establecido por el art. 3.2º de la Ley 49/2002, que hemos venido comentando) y adoptando en su lugar otro método de carácter sintético, sin que, naturalmente, dicho cambio pueda representar, en lo que concierne a las entidades que nos ocupan, una variación sobre el resultado de aplicar el art. 3.2º. El que las normas contables sigan dicho mismo método sintético no resta un ápice a lo que acabamos de afirmar. Otra cosa es que, a efectos prácticos, las ESFL vengan forzadas a aplicar un método de cálculo distinto del descrito en dicho artículo 3.2º, pero, insisto, ello no supone su prevalencia sobre la norma tributaria. El que el art. 3.8º de la Ley 49/2002 haya establecido como requisito para reconocer a las entidades a que se refiere su artículo 2º, el que éstas deben cumplir «*las obligaciones contables previstas en*

776/1998, no establece un porcentaje máximo para dichos gastos y, menos aún, determina cuál haya de ser su base de aplicación, como antes hacía el art. 10.4 de la referida Orden; y, en segundo lugar, que ahora el Legislador efectúa una específica mención de cada una de las cuentas que comprenden los gastos que considera susceptibles de deducirse de los ingresos brutos.

¹¹⁰² La citada cuenta aparece explicada en la Parte Tercera de la citada Adaptación («Definiciones y relaciones contables»), en los siguientes términos: «*654. Reembolso de gastos al órgano de gobierno.- Cantidades que se entregan a los miembros del órgano de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasiona*».

las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias», no significa en absoluto la subordinación de lo establecido en este artículo a lo que puedan disponer aquellas normas mercantiles y contables. Antes bien, el requisito del art. 3.8º se ha establecido más que como norma de reenvío que pueda alterar lo dispuesto en la Ley 49/2002, como una garantía de que las entidades seleccionadas en su art. 2º no defraudarán las expectativas de la Ley fiscal, en cuanto la permite confiar que dichas entidades están dotadas de un sistema de información capaz de brindar una imagen fiel de su situación económico-financiera y patrimonial que, en última instancia, posibilitará la comprobación de que satisfacen los objetivos tutelados por la norma tributaria.

No se olvide que aquí de lo que estamos tratando es de un requisito fiscal para que las entidades que se mencionan en el art. 2º de la Ley 49/2002 puedan alcanzar la consideración de entidades sin de lucro. Los métodos y criterios que la legislación estatal o las autonómicas (administrativa, civil o mercantil, según corresponda) puedan haber adoptado sobre el particular, devienen irrelevantes frente a lo dispuesto en el precepto que estamos estudiando. Recordemos, por ejemplo, que hay Comunidades Autónomas en las que el porcentaje de las rentas e ingresos que las fundaciones de su ámbito han de destinar a los fines de interés general es diferente del 70% establecido en la Ley 49/2002¹¹⁰³. Y como es evidente, no por ello la norma tributaria ha de plegarse exigiendo un porcentaje de aplicación distinto de ese 70% a las fundaciones correspondientes a tales autonomías, sin perjuicio de lo que éstas puedan decidir en el ámbito de sus propios tributos.

Sentado lo anterior, y entrando en el comentario del art. 32 RFCE05 donde se contiene el método sintético de cálculo, se ha de comenzar recordando que dicho sistema parte del «**resultado contable**», sobre el cual se efectúan seguidamente una serie de **ajustes positivos y negativos** para llegar a la base sobre la que se calcula el referido porcentaje del 70%. En efecto, nótese que puesto que el resultado contable representa el excedente (el beneficio neto, expresado en términos mercantiles) y dicha magnitud es la suma algebraica de todos los ingresos menos todos los gastos, a la hora de calcular la base sobre la que se calcula dicho 70 por ciento es necesario efectuar algunos ajustes o correcciones, porque *ciertos gastos ya constituyen aplicación a fines*. De ahí que se diga que el montante de los gastos directamente relacionados con los fines de la entidad no han de computar como tales (porque son aplicación) y que cuando participen de una naturaleza mixta (v.gr., hayan servido al mismo tiempo para la obtención de ingresos en las explotaciones ajenas y para la realización de los fines), en cuanto «gastos comunes» se imputen proporcionalmente.

¹¹⁰³ Por ejemplo, en la Comunidad de Galicia, en su primera Ley de Fundaciones de interés gallego (la Ley 7/1983, de 22 junio, luego modificada por Ley 11/1991, de 8 de noviembre y finalmente sustituida por la Ley 12/2006, de 1 de diciembre), se establecía que «a la realización de la finalidad fundacional debe ser destinado, cuando menos, **el 80 por ciento** de las rentas que obtengan la Fundación y de los otros ingresos que no formen parte de la dotación de la Fundación»).

Dice así el primer apartado de dicho artículo 32:

«1. Deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70 por 100 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».

Pues bien, dichos ajustes a que se refiere el precepto transcrito son los siguientes:

1) Los **ajustes negativos** relacionados con la enajenación de bienes y derechos integrantes de la dotación patrimonial o afectados al objeto o finalidad específica de la entidad.

A tal respecto el apartado segundo del repetido art. 32 RFCE05 dispondrá:

«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

Los supuestos a que refiere el precepto transcrito fueron tratados anteriormente, por lo que únicamente vamos a recordar, que, como no podía ser de otra manera porque la divergencia proviene en este caso del propio art. 27 de la Ley 50/2002, el apartado 2 b) del precepto transcrito estipula que la reinversión se realice en «bienes inmuebles». La norma tributaria es más generosa en este punto pues permite que el importe de la citada transmisión se reinvierta en «bienes y derechos» —no solo en inmuebles— en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica. El asunto fue también examinado más atrás.

2) Los **ajustes positivos**

«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 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».

Sobre el tema ya nos hemos pronunciado extensamente más atrás. Simplemente indicaré que, desafortunadamente, el precepto transcrito no aporta nada relevante en punto a la resolución de las dudas que planteábamos, entre otras cuestiones, acerca de las actividades de carácter auxiliar o complementario.

4. PLAZO

Integrada la base de cálculo por las rentas e ingresos que hemos analizado, las ESFL, tal como venimos repitiendo, han de dedicar, como mínimo, el 70 por ciento de las mismas a la realización de su objeto o finalidad específica, pero *no están abocadas a destinarlas dentro del mismo ejercicio en el que se hayan obtenido*: la Ley les va a permitir que lo hagan dentro un determinado plazo, que es el que a continuación vamos a estudiar.

4.1 La ampliación del plazo

El art. 42.1 b) de la anterior Ley 30/1994, concedía un *plazo de tres años, a partir del momento de la obtención de las correspondientes rentas e ingresos*, para que las ESFL destinaran de manera efectiva, al menos el 70 por ciento de las mismas, al cumplimiento de sus fines. Aunque, como hemos visto, la filosofía de la Ley 49/2002 no se aparta sustancialmente de la de aquel precepto, entre las novedades introducidas por la misma, se encuentra, por una

parte, la de haber *ampliado dicho plazo*¹¹⁰⁴ y, por otra, la de haber modificado la fecha inicial de su *cómputo*.

En efecto, conforme a lo dispuesto en el párrafo 2º del art. 3º que venimos analizando, el plazo para cumplir este requisito será ahora el comprendido *entre el comienzo del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre del mismo*, lo que en la práctica puede suponer hasta cinco años¹¹⁰⁵. Como ha señalado la doctrina, esta mayor amplitud «excluye cualquier crítica sobre la rigidez del precepto»¹¹⁰⁶, orillando los problemas que pudiera provocar el sistema de afección de rentas a que aludimos al inicio de este apartado.

No obstante, en opinión de algún destacado autor¹¹⁰⁷, aún podía haberse mejorado este artículo, introduciendo la posibilidad de ampliar o prorrogar dicho plazo en determinados supuestos, ya que puede haber entidades necesitadas de efectuar inversiones en períodos plurianuales más amplios¹¹⁰⁸. En este sentido, se ha señalado como modelo a seguir, el establecido en la Ley Foral Navarra 10/1996, cuyo artículo 9.5 prevé la posibilidad de ampliar el plazo cuando el destino de las rentas obedezca a un plan elaborado por la entidad y previamente aprobado por el Departamento de

¹¹⁰⁴ El COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL, tanto en el Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones, Sesión Ordinaria del Pleno de 20 de marzo de 2002, (CES, Colección Dictámenes, núm. 2/2002, p. 8), como en el Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, Sesión Ordinaria del Pleno de 25 de abril de 2002, (CES, Colección Dictámenes, núm. 3/2003, p. 7), había aconsejado que se facultara al Protectorado para ampliar el plazo de tres años, que es el que figuraba inicialmente en los respectivos Anteproyectos, a cinco años. Lo mismo había solicitado la Confederación Española de Fundaciones, a propósito del Anteproyecto de Ley de Fundaciones (Vid, CONSEJO DE ESTADO, Dictamen de la Comisión Permanente de 9 de julio de 2002. Núm. de expediente 1636/2002, apdo. 2.B).

¹¹⁰⁵ Obsérvese que el plazo se computa, no de fecha a fecha, desde la obtención de las respectivas rentas e ingresos, sino a partir del cierre del ejercicio en que se obtengan y, además, se toman en cuenta las aplicaciones que hayan podido realizarse «*desde el comienzo del ejercicio en que se hayan obtenido*», lo que permite el «destino anticipado» de dichas cantidades. En este sentido, AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit. p. 38.

¹¹⁰⁶ CALVO ORTEGA, R. «Nuevo régimen fiscal de las fundaciones de exención plena: un paso adelante», *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, oct. 2002, p. 14. La cita la tomamos de PEDREIRA MENÉNDEZ, J: *El Régimen Fiscal...*, op. cit., p. 98, nota 157.

¹¹⁰⁷ PEDREIRA MENÉNDEZ, J: *El Régimen Fiscal...*, op. cit., p. 98-99.

¹¹⁰⁸ En contra de ampliar el plazo, RUIZ GARIJO: «*Se descarta, además (y afortunadamente), la medida pretendida en dicha enmienda, [la autora se refiere en a la presentada por el Grupo Popular, a la que luego haremos mención] consistente en la posibilidad de ampliar el plazo de cuatro a diez años desde el cierre del ejercicio [...]*». RUIZ GARIJO, M.: «Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención (y 2)», cit., apdo. IV.2, nota 10.

Economía y Hacienda¹¹⁰⁹, lo que, a juicio del aludido autor, permitiría una mayor flexibilidad que mejoraría el funcionamiento del sector no lucrativo¹¹¹⁰. De hecho, esta posibilidad de ampliar el plazo llegó a plantearse en sede parlamentaria, pero sin que llegara finalmente a cristalizar¹¹¹¹.

Por nuestra parte, debemos indicar, que antes de tomar como ejemplo el referido precepto autonómico, ha de tenerse en cuenta que la citada Ley Foral parte de un plazo inferior (tres años) al que ahora establece la Ley 49/2002, de forma que las necesidades de ampliación que satisface la norma navarra son diferentes de las que, en sede estatal, pueden plantearse a raíz de esta última

¹¹⁰⁹ La Ley Foral aludida es la Ley 10/1996, de 2 de julio (BOE núm. 244, de 9 de octubre de 1996; BO. Navarra núm. 86, de 17 de julio de 1996; rect. BO. Navarra núm. 111, de 13 de septiembre 1996). Como ya señalamos anteriormente (nota 1060), el citado art. 9.5 no sólo contempla la ampliación del plazo, sino también la posibilidad de que el porcentaje mínimo del 70 por ciento pueda ser inferior. El citado artículo 9.5 dice así:

«5. [...] Excepcionalmente, el porcentaje mínimo del 70 por 100 al que se refiere el número 1 de este artículo podrá ser inferior cuando se pretenda incrementar la dotación fundacional de la entidad y así lo autorice el Departamento de Economía y Hacienda, previa solicitud formulada ante el mismo.

Por otra parte, el plazo de tres años previsto en el número 3 puede ser objeto de ampliación cuando el destino de las rentas se ajuste a un plan formulado por la Fundación y aceptado por el Departamento de Economía y Hacienda.

Transcurridos tres meses desde la solicitud o formulación del plan a que se refieren los dos párrafos anteriores de este número, sin que haya recaído resolución expresa, la entidad puede considerar estimada su propuesta».

¹¹¹⁰ Vid, PEDREIRA MENÉNDEZ, J: *El Régimen Fiscal...*, op. cit., p. 99.

¹¹¹¹ Aunque durante el trámite parlamentario se plantearon distintas enmiendas en relación al plazo, deben distinguirse, por un lado, aquéllas que, en referencia al inicialmente contemplado en el Proyecto de Ley (tres años) y en línea con lo sugerido por el CES y determinados colectivos del sector, postulaban bien su ampliación hasta el límite de cinco años, *condicionada* a que se autorizase por el Protectorado u órgano encargado del Registro (en este sentido, el Grupo Socialista, enmienda nº 69 en el Congreso y nº 27 en el Senado, así como la enmienda nº 60 del Grupo Parlamentario Entesa Catalana del Progrés, en el Senado), bien directamente su sustitución por un plazo de cinco (así, Coalición Canaria, enmienda nº 27 en el Congreso); y, por otro, la presentada por el Grupo Popular (enmienda nº 142), que, además de proponer la sustitución del referido plazo de tres años por el que finalmente pasaría a la Ley, planteaba, adicionalmente, la posibilidad de una ampliación hasta once años (el del ejercicio corriente y los diez siguientes): «Las entidades sin fines lucrativos —decía la enmienda 142 a que nos referimos— podrán solicitar a la Administración Tributaria, mediante la presentación de un plan especial de aplicación de resultados e ingresos, la extensión de los plazos previstos en este número hasta un máximo de diez años desde el cierre del ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos». [BOCG. VII Legislatura, Serie A, núm. 106-9, de 24 de octubre de 2002, pág. 79. Vid, el mismo Boletín respecto de las demás enmiendas del Congreso, y, respecto de las del Senado, el BOCG, VII Legislatura, Serie II, núm. 93-c, de 22 de noviembre de 2002]. Debe señalarse, por último, que la citada enmienda 142 del Grupo Popular en el Congreso, sería objeto de enmienda transaccional, en trámite de Comisión, eliminándose el párrafo que se ha transcrito; pero, salvo la alusión a dicha transaccional, efectuada por el diputado popular Sr. De Juan i Casadevall, y su votación conjunta con las enmiendas núms. 100 y 101 de Convergencia i Unió, no consta justificación del motivo que condujo a su supresión [Cfr., BOCG, Diario de Sesiones del Congreso de Diputados, Comisiones, VII Legislatura, núm. 598, de 23 de octubre de 2002, págs. 19462-3 y 19478].

Ley. En el contexto de la norma foral, podría considerarse una solución razonable: su situación de partida (3 años) es la misma que la anterior a la Ley 49/2002, que, como ya vimos, había suscitado la petición de su ampliación desde los distintos sectores implicados (aunque ha de recordarse que habían constreñido su demanda a cinco años). En todo caso, aún de estimar conveniente una mayor flexibilidad —y un plazo de once años, como el que llegó a figurar en la enmienda a que antes aludíamos, se me antoja, con carácter general, un período excesivamente largo—, no nos parece que deba seguirse el camino de la norma foral invocada, por cuanto en la misma no se establece un plazo máximo para dicha ampliación. En ese sentido, me parece que permite una discrecionalidad excesiva, lo que combinado con el régimen de silencio positivo, podría dar lugar a encontrarnos con una ampliación a quince años, pongamos por caso, sin que la Administración se haya pronunciado siquiera expresamente sobre la razonabilidad del plan formulado por la Fundación. Entiendo que la excepcionalidad respecto de un principio basilar, como es el destino de las rentas a los fines de interés general, exige que la Ley acote algo más los límites, las potestades y los efectos¹¹¹².

4.2 El plazo de la reinversión

Una segunda cuestión que plantea el precepto, como ya hicimos notar anteriormente, es la omisión del plazo para proceder a la reinversión del importe obtenido por la transmisión de los inmuebles en que la entidad viniera desarrollando la actividad propia de su objeto. La doctrina¹¹¹³ se inclina por entender que, no obstante al silencio de la Ley sobre este particular, resulta aplicable el plazo de cuatro años establecido para destinar las rentas a su finalidad específica. Convenimos con esta apreciación¹¹¹⁴. Mantener que no

¹¹¹² Por análogos motivos, tampoco estimo convincente la propuesta formulada en su día por RUIZ GARIJO de seguir el modelo portugués, que, según expone, contempla un porcentaje más bajo (el 50%) y un período igual que el establecido por nuestro Derecho, pero con la posibilidad —si hemos entendido bien a la autora—, de que, incumplida la obligación, la entidad pueda enervar las consecuencias (a saber, la tributación del rendimiento que debería haber afectado a sus fines), «*si dicho incumplimiento es por justa causa*», notificándolo a la Dirección General de Impuestos «antes del último día útil del primer mes siguiente al término del referido plazo» (Cfr., RUIZ GARIJO, Mercedes: «Entidades sin fines lucrativos: Fundaciones y asociaciones de utilidad pública. Parte primera, Régimen tributario en el Ordenamiento español», en AAVV, *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, op. cit., pp. 431-432, notas 502 y 503). Al margen de otras consideraciones, permitir una condonación o una prórroga habiendo ya expirado el plazo de cumplimiento, pretextando causas que, incluso siendo «justas», con una gestión y planificación ordenadas, pudieron y debieron, haberse puesto de manifiesto con anterioridad, no me parece *a priori* una opción recomendable.

¹¹¹³ Así, PEDREIRA MENÉNDEZ, J: *El Régimen Fiscal...*, op. cit., p. 94, nota 149 y MARCO SERRANO, L.M.: «El Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo», *Estudios Financieros*, núm. 250, pág. 14.

¹¹¹⁴ No obstante, señala MARCO SERRANO que «no queda resuelto con ello la indeterminación legal de cuál es el *presupuesto de hecho determinante del nacimiento del cómputo* de dicho plazo, si la *transmisión* del bien, o la *obtención del ingreso*. No resulta baladí tal precisión, dado que en el caso de la imputación temporal contenida en el art. 19.4 de la Ley

existe plazo para la reinversión por lo que la entidad es libre de efectuarla cuando lo estime oportuno (un año, dos ... cien!), significaría tanto como decir que no está obligada a nada. Y tampoco parece de recibo la solución de que hayan de reinvertir el importe en el mismo ejercicio en que se produzca la transmisión o en el siguiente, cuando para las demás rentas, el plazo para que sean aplicadas al objeto o finalidad específica de la entidad, es prácticamente de cinco años. Por otro lado, sin forzar demasiado la letra del precepto, cabría entender que dicho plazo es común: obsérvese, que aunque éste dice que «El plazo para el cumplimiento de *este requisito* será el comprendido...», podría interpretarse que el requisito a que se refiere es, alternativamente, según corresponda, el de destinar a sus fines, al menos el 70 por ciento de sus rentas e ingresos, o el de reinvertir el importe obtenido en la transmisión de inmuebles afectos a la actividad propia de su objeto, puesto que, en este último caso, aquél requisito (el de la aplicación a sus fines) es sustituido por este otro (la reinversión).

III. EXPLOTACIONES ECONÓMICAS

1. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES

El tercer requisito exigido por el art. 3 consiste en que *la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria*.

Sobre el asunto ya nos hemos detenido más atrás con cierta amplitud, en particular al referirnos en el Capítulo II al ánimo de lucro y las explotaciones económicas¹¹¹⁵, pero aún es preciso formular algún comentario adicional, porque allí dejamos pendiente el desarrollo de algunas cuestiones que corresponde abordar ahora.

Pero, antes de entrar de lleno en su comentario, es oportuno comenzar realizando cierto análisis retrospectivo que nos permita alcanzar la necesaria perspectiva, porque, aunque la Ley 49/2002 represente un importante punto de inflexión respecto del tratamiento anterior, la regulación en la misma de tal requisito no es sino la última etapa de una accidentada evolución, y el planteamiento de partida, por otra parte, continúa siendo de aplicación a las entidades sin fin de lucro que no puedan, o no quieran, acogerse al régimen especial que nos ocupa.

43/1995, refiriendo los supuestos de *operaciones a plazos o con precio aplazado*, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, a salvo de que la entidad decida aplicar el criterio del devengo». MARCO SERRANO, L.M.: «El Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines lucrativos... », *op. cit.*, pág. 14 (la cursiva en el original). A nuestro juicio, puesto que estamos hablando de la aplicación del mismo plazo que para destinar las rentas a su finalidad específica, entendemos que la solución debe ser la misma.

¹¹¹⁵ Vid., *supra*, págs. 122 y ss.

En efecto, bajo la vigencia de la Ley 30/1994, uno de los principales problemas que planteaba la exención de las ESFL radicaba en el tratamiento de las explotaciones económicas y éste, a su vez, resultaba heredero de la polémica suscitada a propósito del art. 5.2 la Ley del Impuesto de Sociedades de 1978 (LIS-78) y del art. 349 de su Reglamento (RIS-82), de los que inevitablemente ha de arrancar nuestra exposición.

1.1 El art. 5.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1978

Como es sabido, el art. 5.2 LIS-78 eximía de dicho Impuesto, entre otras entidades, a determinadas fundaciones y asociaciones a las que ahora podría resultar aplicable el régimen de la Ley 49/2002¹¹¹⁶. Sin embargo, el mismo artículo precisaba que dicha exención no alcanzaba a los rendimientos que éstas pudieran obtener por el ejercicio de *explotaciones económicas*, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se hallase cedido¹¹¹⁷, ni a los incrementos patrimoniales¹¹¹⁸. Y tampoco comprendía los rendimientos sujetos a retención (la denostada tributación mínima). Por consiguiente, como quiera que el concepto analítico de renta que dicha Ley manejaba venía constituido precisamente por estos mismos componentes (los rendimientos de las explotaciones económicas, los derivados de cualquier elemento patrimonial no afecto a dichas explotaciones y los incrementos de patrimonio)¹¹¹⁹, la absurda conclusión a que abocaba la literalidad de este artículo es que dichas fundaciones y asociaciones, a pesar de haberse declarado exentas expresamente, en realidad, *no estaban exentas de nada*¹¹²⁰.

¹¹¹⁶ Dicho artículo 5.2 LIS-78 establecía: «Dos. Están igualmente exentos del Impuesto sobre Sociedades: ... e) Los establecimientos, instituciones, *fundaciones o asociaciones*, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos calificados o declarados *benéficos o de utilidad pública* por los órganos competentes del Estado siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentan al órgano de protectorado correspondiente. (...)».

¹¹¹⁷ El inciso «cuando su uso se halle cedido» fue suprimido en la redacción que de dicho artículo 5.2 dio la DA. 9ª de la Ley 30/1994.

¹¹¹⁸ Debe recordarse que hasta la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los incrementos de patrimonio obtenidos *a título lucrativo* no se encontraban sujetos al IS, sino al ISD, cual se indicaba en el art. 15.Dos LIS-78. Sería la citada Ley 29/1987, la que, por un lado, dispondría en su art. 3.2 que «Los incrementos de patrimonio [...] obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este Impuesto [al ISD] y se someterán al Impuesto sobre Sociedades», estableciendo, por otro lado, en su Disposición Final Cuarta, la exención en el IS de los obtenidos a título gratuito por las entidades a que se refiere el art. 5º de la LIS-78. Así pues, hasta entonces, dichos incrementos lucrativos, en tanto que sujetos al ISD, no formaban parte de la exención parcial del art. 5.2 LIS-78. (Vid., MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «Las entidades benéficas o de utilidad pública y el Impuesto sobre Sociedades: situación actual y propuestas de futuro», en *Impuestos*, nº 15-16, agosto 1991, pág. 21).

¹¹¹⁹ Cfr. art. 3 LIS-78.

¹¹²⁰ Así, GOTA LOSADA, quien señalaba que «Pocas veces en la historia legislativa española se ha llegado a una contradicción tan palmaria y absoluta». GOTA LOSADA, A.:

El RIS-82 trató de dar solución al problema, por un lado, mediante el expediente de «incorporar» a su art. 5.2.c) RIS-82, como uno de los componentes de la renta, a los «rendimientos procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyan su objeto social o su finalidad específica» (que, en rigor, aunque referidos genéricamente a los sujetos pasivos, sólo afectaban a las entidades exentas del art. 5.2 LIS-78¹¹²¹) y, por otro, estableciendo en su art. 349.1 que *dichos mismos rendimientos se encontraban comprendidos dentro del ámbito de la exención del art. 5.2 LIS-78¹¹²².*

Todo ello, sin embargo, si bien permitía *excluir de la exención* a las denominadas *explotaciones económicas «instrumentales»* (esto es, las explotaciones *ajenas* a los fines de la entidad, orientadas a la obtención de recursos económicos con que financiar aquellos fines), no resolvía el problema respecto de los rendimientos derivados de las actividades «institucionales o propias», a saber, aquéllas a través de las que daban cumplimiento a su objeto o finalidad, cuando eran obtenidos mediante una *explotación económica* (v.gr., los derivados de las actividades hospitalarias o asistenciales de una entidad no lucrativa constituida con esos fines, por las que sus beneficiarios tuvieran que abonar determinadas cantidades).

Ante dicha cuestión surgieron dos interpretaciones: una «restrictiva» y otra «amplia»¹¹²³.

Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo III, *op. cit.*, pág. 567. En el mismo sentido se pronunció la jurisprudencia. Por todas, la STS de 9 de octubre de 2006 [RJ 2006\6491] (Ponente: Sr. D. Rafael Fernández Montalvo): «...al final de este precepto [se refiere al art. 5.2 LIS-78], dispuso que la exención no alcanzaría a los rendimientos de las explotaciones, ni a los rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se hallare cedido, ni a los incrementos de patrimonio, *convirtiendo la exención en algo vacuo e írrito*». (FJ. Quinto, pfo. 1º).

¹¹²¹ Vid, en este sentido, GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo III, *op. cit.* pág. 567 y 573.

¹¹²² El citado artículo 349 RIS-82 tenía el siguiente tenor: «Ámbito de la exención. 1. La exención de las Entidades a que se refiere el artículo 30 de este Reglamento [esto es, las del art. 5.2 LIS-78] abarcará a los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica.

2. El pacto de no distribución de la renta obtenida no constituirá, por sí solo, indicio suficiente de la ausencia de ánimo de lucro.

3. La exención a que se refiere el artículo precedente no abarcará a los siguientes componentes de la renta:

- a) Incrementos patrimoniales.
- b) Rendimientos de explotaciones económicas.
- c) Rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido.

4. La exención tampoco alcanzará a los rendimientos sometidos a retención por este Impuesto».

¹¹²³ Vid, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: «Las entidades benéficas o de utilidad pública y el Impuesto sobre Sociedades: situación actual y propuestas de futuro», en *Impuestos*, nº 15-

Siguiendo la *restrictiva*, un sector de la doctrina y la propia Administración Tributaria considerarían que el art. 349.1 RIS-82 amparaba los rendimientos correspondientes a las cuotas de los asociados, las ayudas, subvenciones, donativos periódicos y otras rentas análogas, pero negaban, sin embargo, que la exención alcanzara a los rendimientos derivados de las actividades llevadas a cabo por dichas entidades en cumplimiento de su objeto, cuando éstas se desarrollaban como *explotación económica*, dado que el art. 5.2 LIS-78, y 30.2 y 349.3 RIS-82, excluían de su ámbito los derivados de dichas explotaciones¹¹²⁴.

16, agosto 1991, págs. 19-22. Y también, entre otros, GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo III, op. cit. págs. 567-601; PALLARES RODRÍGUEZ, M.R., *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF-Marcial Pons, 1995, pp. 187-196; MARTÍN DÉGANO, I.: *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, págs. 228-239.

¹¹²⁴ Conviene añadir que incluso respecto de las cuotas de los asociados, ayudas y donativos periódicos, a que acabamos de hacer mención en el texto, cabía hacer también importantes matizaciones sobre su inclusión en el ámbito de la exención. GOTA LOSADA, a quien puede considerarse «críticamente» adscrito a la línea interpretativa que estamos comentando, estimaba respecto de los rendimientos constituidos por las cuotas de los miembros o asociados, que «desde un punto de vista objetivo y desapasionado, *tales cuotas no son rendimientos obtenidos directa o indirectamente de la actividad benéfica, deportiva, etc., que constituye el objeto social o la finalidad de la entidad exenta, porque para ello sería preciso que se tratara de ingresos o recursos procedentes de los beneficiarios de la actividad*». A pesar de lo cual, «en aras de llegar en la práctica a soluciones razonables», terminaba aceptando aquella tesis, no sin antes anotar que «resulta absurdo y discriminatorio gravar los ingresos derivados de los patrimonios preexistentes, como por ejemplo el de las Fundaciones, y no gravar, por el contrario, las cuotas periódicas de las entidades de base asociativa». GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo III, op. cit., págs. 568-569. (La cursiva es mía). Así, señalaría que «si la entidad cumple sus fines asistenciales, benéficos, docentes, corporativos, etc., *en forma distinta a la explotación económica, es decir, básicamente gratis*, los ingresos que perciba de sus asociados (cuotas, ayudas, préstamos de trabajo, etc.) o de subvenciones de entes públicos, donativos de empresas, etc., están exentos [por mor del art. 349.1 RIS-82] (*Ibidem*, pág. 600), añadiendo que «El apartado 1, del artículo 349 [...] tiene el carácter de “cajón de sastre” y comprende [...] *las cuotas de los asociados, ayudas, donativos, etc.*, partidas éstas que si no se incluyeran en un apartado especial [se refiere al apdo. c) del art. 5.2 RIS-82, donde se mencionaban los rendimientos «procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyan su objeto social o su finalidad específica»], encajarían dentro del concepto de incrementos patrimoniales y, por tanto, no podrían estar exentos en ningún caso». GOTA LOSADA, op. cit., pág. 600 (la cursiva es nuestra). En ese particular, efectivamente, otros autores, tal como ponen de relieve PALLARES RODRÍGUEZ, R.; GONZALEZ QUINTANA, M^a J., RODRÍGUEZ ARIZA, L. y CARRASCO DIAZ, D., en *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, Aranzadi, 2004, pág. 181-182, considerarían que dichas cuotas, donativos y ayudas constituían incrementos patrimoniales, reputándolos inicialmente sujetos —con lo que la exención así concebida resultaba verdaderamente ilusoria— hasta que la DF 4^a de la Ley 29/1987, como se dijo (vid. nota 1118), exonerase expresamente del IS a los obtenidos por estas entidades a título gratuito.

En todo caso, a los efectos que ahora nos interesan, conviene observar que si la entidad desarrollaba sus fines mediante el ejercicio de actividades que «[...] suponen la intervención en el mercado de servicios *aunque los mismos vayan dirigidos a sus asociados*, determinando que las rentas que obtenga [por] prestar tales servicios deban ser calificadas como procedentes de *explotaciones económicas* [...] no deben entenderse amparadas por la exención, las rentas obtenidas por la consultante procedentes de las *cuotas de los asociados*». DGT, contestación de 16/02/2001 a la consulta nº 0322-01. En el mismo sentido, la nº 1704-02, de 8/11/2002; y

De esta forma, en la práctica, la principal ventaja —por no decir la única— venía constituida por la tributación al tipo reducido del 25%, en vez de al tipo general del 35%.

Como con toda claridad concluye GOTA, para esta posición «[e]l problema fundamental consiste en averiguar si cuando una fundación o una asociación sin fin lucrativo presta a los beneficiarios un servicio hospitalario, educativo, cultural, etc., cobrándoles una determinada cantidad, actúa o no mediante una explotación económica, porque si la contestación es positiva, los rendimientos derivados de ella no estarán exentos, puesto que el artículo 5.3 de la Ley 61/1978, y los artículos 30.2 y 349.3 del Reglamento, no dejan lugar a dudas acerca de que los rendimientos de las explotaciones no están exentos. No se olvide que el polémico apartado 1 del artículo 349 del Reglamento lo que exige son rendimientos obtenidos directa o indirectamente del *ejercicio de actividades*, cuidándose muy bien de no utilizar el concepto de explotación»¹¹²⁵.

la nº 0802-03, de 12/06/2003. Así pues, cuando decimos que se interpretaba que la exención del art. 349.1 RIS-82 amparaba la exención de dichas cuotas, debe tenerse en cuenta que el criterio de la Administración ha sido que si tales aportaciones y cuotas retribuyen servicios prestados a los asociados o la utilización por los mismos de bienes y servicios, éstas se reputaban rendimientos de una explotación económica considerándose sujetas y no exentas del IS, como, además de la ya citadas, señalan las contestaciones de la DGT en las consultas núms. 0425-97, de 6/03/1997; 0585-99, de 21/04/1999; 0696-00, de 24/03/2000; y 1454-00, de 4/09/2000.

En la actualidad, este criterio sigue siendo válido para las entidades parcialmente exentas del capítulo XV del título VII del TRLIS, pero no así respecto de las acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002.

En efecto, el art. 6.1.b) de la Ley 49/2002 declara exentas «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*». En el mismo sentido, el art. 6.1.c) exenta «las subvenciones *salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas*». Adviértase, primero: que ahora se va a permitir la exención tanto de las cuotas de los asociados, como las de colaboradores o benefactores, a diferencia del art. 49.1 de la Ley 30/1994, que al referirse sólo a las cuotas satisfechas por sus «asociados» sólo servía para las asociaciones, produciéndose una discriminación en relación a las aportaciones regulares que pudieran recibir las fundaciones (la única posibilidad de que dichas aportaciones alcanzasen la exención era que se tratase de donaciones puras y simples vinculadas a los fines de la entidad). En este sentido, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal...*, *op. cit.*, pág. 139. Y, segundo: que *la entidad no pierde la exención cuando dichas cuotas se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica exenta*. En este aspecto, conviene advertir que la solución es distinta para las entidades que la reciben (régimen fiscal de las ESFL), que para los asociados, colaboradores o benefactores que las abonan (régimen del mecenazgo), los cuales pierden el derecho a deducir su importe si se corresponde con cualquier prestación (téngase en cuenta que en este último caso el régimen es el mismo que el de los donativos, donaciones y aportaciones «irrevocables, puros y simples», por lo que la deducibilidad de las cuotas sólo se permite cuando «no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura»: art. 17.b) Ley 49/2002).

¹¹²⁵ GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo III, *op. cit.*, pág. 574 (la cursiva en el original).

En este sentido, siguiendo la doctrina fijada por el TEAC en su resolución de 15 de abril de 1986¹¹²⁶, considerarían que nos encontrábamos ante una «explotación económica» cuando concurrían los siguientes elementos: «Primero. Utilización de capital y del trabajo personal conjuntamente o de uno solo de estos factores en una actividad productiva. Segundo. Actuación por cuenta propia y consiguiente asunción de los riesgos. Tercero. Realización de una actividad productiva, entendiendo por tal la producción de bienes o prestación de servicios que se ofrecen al mercado por precio»¹¹²⁷.

Debe observarse que, además de tratarse del ejercicio por cuenta propia de una actividad productiva, se requería, conforme a esta doctrina, que los bienes o servicios en que aquélla consistiera, se ofreciesen al mercado por precio, que, en puridad, era donde se marcaba el acento. De esta forma, cualquier actividad que conllevara la exigencia de una contraprestación constituía explotación económica y, por consiguiente, quedaba sujeta y no exenta del IS¹¹²⁸.

Frente a esta posición, otro sector doctrinal, partiendo de que carecía de sentido que se hubiese establecido una exención que en la práctica quedaba vacía de contenido, mantendría, por el contrario, una *interpretación amplia*, concluyendo que el citado art. 349.1 RIS-82 acudía al origen de los rendimientos para definir los que estaban exentos, precisando que lo estaban los *rendimientos obtenidos en el desarrollo de las actividades que constituyeran su objeto social o finalidad específica*, tanto *directamente* (v.gr., los que pudieran percibir de los beneficiarios como contraprestación por sus servicios) como *indirectamente* (v.gr., las cuotas satisfechas por sus miembros o asociados)¹¹²⁹.

¹¹²⁶ Dichos criterios, según señala PEDREIRA MENÉNDEZ (*El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo...*, op. cit., pág. 102, nota 166), se han seguido manteniendo por el TEAC. Así, señalará dicho autor, en su Resolución de 6 octubre 2002 (JT 2000\1872).

¹¹²⁷ Cfr. GOTA LOSADA, *Tratado...* op. cit., pág. 574-575.

¹¹²⁸ Así, recordando la doctrina administrativa sobre el particular, CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., en *La fiscalidad en las entidades sin fin de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal-PriceWaterhouse Coopers, Madrid, 2004, págs. 68 y 161-162.

¹¹²⁹ Así, PEREZ DE AYALA, J.L. quien considerando el citado artículo como la «regla de oro» para interpretar adecuadamente la exención, mantendría que dicho precepto «...matiza y afianza este criterio del origen de los rendimientos que les hace estar exentos (o no exentos), precisando que están exentos los obtenidos:

— Directamente. Por ejemplo, los que percibe una fundación constituida exclusivamente para actividades hospitalarias; de contraprestaciones que cobra a sus clientes (siempre que no pierda, por este cobro, a juicio del Protectorado, su condición de fundación de beneficencia particular), o por lo que la pague el INSALUD, para compensar las prestaciones hospitalarias, etc., que efectúa la fundación gratuitamente (en el caso de fundaciones con concierto suscrito, como entidades colaboradoras, con la Seguridad Social).

Los tribunales, por su parte, entendieron que si las explotaciones se desenvolvían en cumplimiento de los fines no había explotación económica. Es lugar común en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 1990¹¹³⁰ y la de la Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 1994¹¹³¹.

1.2 El art. 48 de la Ley 30/1994

Con posterioridad, la Ley 30/1994 incidió en la polémica. Por un lado, en cuanto que su art. 42.2 disponía que «No se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos de este Título, *aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles*» (lo que, si se partía de la identificación entre actividad mercantil y actividad económica, suponía privarlas del disfrute del régimen fiscal)¹¹³². Por otro, al establecer en su artículo 48, de una parte, que las entidades que cumplieran los requisitos para disfrutar del régimen fiscal previsto en su Título II, «gozarían de exención en el IS por los resultados obtenidos *en el ejercicio de las actividades que ‘constituyeran’ su objeto social o finalidad específica*» (apdo. 1) y, de otra, que los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica resultaban gravados, si bien el MEH podría extender la exención «*siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido ‘coincidieran’ con el objeto o finalidad específica, en los términos que se desarrollen reglamentariamente*» (apdo. 2).

El párrafo segundo de dicho art. 48.2 añadía luego que «A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas *coinciden* con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas

— *Indirectamente*. Por ejemplo, las cantidades que perciben *los partidos políticos por los escaños* obtenidos, según la Ley, o las cuotas derivadas de colegiación obligatoria a *Corporaciones profesionales*, según las normas del ordenamiento jurídico que las regula (y en la medida en que, con arreglo a estas mismas normas, las cuotas de colegiados son la condición para que éstos puedan gozar de la protección o defensa corporativa y demás prestaciones que constituyen el fin específico de un colegio profesional, etc. Ejemplo similar: los recursos corporativos, según Ley, de las *Cámaras Oficiales de la Propiedad, de Comercio, Industria y Navegación*, etc.). PEREZ DE AYALA, J.L., «Exenciones. Artículo 5º», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y financieras. Impuesto sobre Sociedades*. Tomo IV, Vol. 1º, Madrid, Edersa, 1986, págs. 159-160. La cita la tomamos de GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo III, *op. cit.*, pp. 573-574.

¹¹³⁰ RJ 1990\4845 (Ponente: Sr. D. Emilio Pujalte Clariana).

¹¹³¹ JT 1994\1000 (Ponente: Sra. D^a. María Asunción Salvo Tambo). Publicada también en *Impuestos* nº 2, enero 1995, págs. 50-52.

¹¹³² A este respecto, un sector de la doctrina interpretaría que la prohibición del art. 42.2 *afectaba solamente a las actividades económicas desligadas del fin típico de la entidad*; es decir, a las actividades ajenas. Otro sector, en cambio, consideraría que la prohibición impuesta por dicho art. 42.2 se orientaba a proscribir que las actividades que constituían su objeto o finalidad pudieran desenvolverse bajo el criterio de la maximización del beneficio, aunque éste no fuera objeto de reparto.

explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en el artículo 42.1.a), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas», precisándose, por su parte, en el RD 765/1995, de 5 de mayo¹¹³³, que «se considerará que existe coincidencia con el objeto o fin de la entidad *en las actividades accesorias o subordinadas, vinculadas a la realización de la actividad principal*».

El uso del término «actividad», para referirse a las comprendidas en la exención automática del art. 48.1, frente al de «explotación», que se empleaba para referirse a las del art. 48.2, sirvió también como argumento para concluir que las segundas constituían actividad económica (léase, actividad lucrativa o de mercado), mientras que las primeras —las constitutivas de su objeto o finalidad específica— no. Merced a dicha consideración, los resultados derivados de la misma quedaban automáticamente exentos por mor del art. 48.1. Por su parte, el art. 48.2 quedaba circunscrito a aquellas otras actividades calificables como «económicas» que, no obstante, en mérito a su «relación» con los fines, se permitía que pudieran disfrutar de exención, pero previa comprobación por la Administración, caso a caso, de que cumplían las condiciones expuestas. La exigencia de que no provocaran distorsiones a la libre competencia cobraba sentido, porque con estas actividades la entidad concurría en el mercado y, hasta cierto punto, parecía lógico que fuera la Administración quien extendiera el beneficio (el sujeto pasivo no tenía por qué tener un conocimiento de hasta qué punto dichas actividades perturbaban el buen funcionamiento del mercado), sin que, obviamente, esto supusiera, en modo alguno, una decisión graciable o discrecional por parte de la Administración. Pero la situación seguía siendo confusa.

1.3 La Ley 49/2002

Frente a ello, la Ley 49/2002 establecerá un sistema distinto, guiado por la búsqueda de una mayor simplicidad y automatismo, que, a grandes rasgos, pivotará sobre cinco ejes principales:

- 1) La adopción de un concepto amplio y tradicional de explotación económica, que identificará con la ordenación por cuenta propia de los factores productivos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios; esto es, un concepto en el que, como ya tuve ocasión de mostrar más atrás, cabrían tanto actividades «lucrativas» como las carentes de ese significado; a saber, las que, aun suponiendo la ordenación por cuenta propia de factores productivos, no se desarrollan «*para obtener lucro*», aunque eventualmente pueda mediar una contraprestación.

¹¹³³ RD 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOE núm. 123, de 24 de mayo).

- 2) El establecimiento de una lista *tasada* de explotaciones económicas exentas desarrolladas en cumplimiento de sus fines, que operará de forma *automática* y sin implicar que las que no se encuentren dentro de la misma deban ser consideradas *ajenas*, sino, simplemente, que no gozarán de exención.
- 3) La prohibición «atenuada» del ejercicio de explotaciones económicas *extrañas* al objeto o finalidad específica de la entidad mediante el establecimiento de *límites cuantitativos* a dicho tipo de actividades.
- 4) La sujeción y no exención de las explotaciones económicas desligadas del objeto o finalidad propia de dichas entidades (sin perjuicio de determinadas explotaciones de escasa relevancia).

y,

- 5) La exigencia de que las explotaciones económicas no exentas no vulneren las normas reguladoras de la defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad (límite cualitativo) .

A resultas de dicho sistema, las cuestiones suscitadas bajo la anterior Ley han pasado: de girar en torno a si la entidad desenvolvía sus fines mediante una explotación económica, a centrarse, principalmente, en si ésta se encuentra entre las declaradas exentas en el art. 7 de la Ley. Ello constituye, por otra parte, uno de los aspectos diferenciales del tratamiento de las entidades acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002 respecto del régimen de las entidades parcialmente exentas del IS, hoy regulado en el capítulo XIV del título VII de la LIS-2014, pues para estas últimas el art. 121.2 del TRLIS [ahora art. 110.1 a) de la LIS-2014] seguiría disponiendo que la exención establecida respecto de las rentas derivadas de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas¹¹³⁴.

¹¹³⁴ En efecto, conforme a lo dispuesto en el citado art. 121 TRLIS (y, con prácticamente el mismo tenor, hoy el art. 110.1 LIS-2014): «1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior [a saber, las entidades parcialmente exentas]: a) Las que procedan de la realización de *actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica*. (...) b) Las derivadas de realización adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. (...). 2. *La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.* 3. *Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».*

A continuación iremos viendo (no necesariamente en el mismo orden), qué hay detrás de cada uno de los ejes principales que acabo de mencionar.

2. EL CONCEPTO DE EXPLOTACIÓN ECONÓMICA EN LA LEY 49/2002

Tradicionalmente, como vimos, el ejercicio de actividades económicas por las ESFL ha sido una cuestión polémica. Bajo la vigencia de la anterior Ley 30/1994 su admisibilidad se producía de forma un tanto dispersa: aunque su Exposición de Motivos ya lo anunciaba¹¹³⁵, su reconocimiento había que buscarlo, por un lado, en el art. 44, que, al referirse a la contabilidad de dichas entidades, señalaba que debían llevar la exigida por el Ccom. y disposiciones complementarias «*cuando realicen una explotación económica*»; por otro, en el art. 42.2, que al negar la consideración de ESFL a aquéllas cuya actividad *principal* consistiera en la realización de «*actividades mercantiles*», venía implícitamente a admitir que, *de modo no principal*, podían llevar a cabo dicho tipo de actividades; y, en suma, en el art. 48, que regulaba la exención en el IS de los rendimientos derivados de las «*actividades constitutivas de su objeto*» y su eventual extensión a las «*explotaciones económicas que coincidieran con su objeto o finalidad específica*»¹¹³⁶.

No obstante, la mayoría de la doctrina privatista se apresuró a interpretar que la Ley 30/1994 reconocía la posibilidad de que las fundaciones de competencia estatal pudieran realizar actividades económicas de cualquier tipo, aunque no guardaran relación directa con sus fines, como habían exigido en cambio las normativas autonómicas (sería pionera en dicho aspecto la Ley vasca 12/1994, de 17 de junio¹¹³⁷ —hoy ya derogada— y las que tras ellas se fueron aprobando).

¹¹³⁵ Su apartado V decía: «Merecen destacarse, además, dos aspectos que inciden sobre la actividad de las fundaciones: el primero es la *posibilidad de que ejerzan directa o indirectamente actividades mercantiles o industriales...*».

¹¹³⁶ Piénsese, además, que dichos artículos se referían, en puridad, a los requisitos establecidos *para disfrutar del régimen fiscal especial* estatuido por la Ley 30/1994 (todos ellos se contenían en el Título II de dicha Ley). La confirmación, fuera del régimen fiscal especial, de si específicamente las fundaciones podían dedicarse al ejercicio de actividades económicas y sus límites, exigían, a su vez, un peregrinaje por diversos preceptos, de los que sólo se deducía de forma implícita: así, del art. 17.1 relativo al patrimonio de la Fundación, en el que se afirmaba que podía estar constituido por toda clase de bienes y derechos susceptibles de valoración económica; del art. 19.2 que se refería a la necesidad de dar cuenta al Protectorado de la enajenación o gravamen, entre otros, de los «establecimientos mercantiles o industriales»; del art. 23.6, al preceptuar que «La contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio cuando realicen directamente actividades mercantiles o industriales») y, en fin, del art. 24 que establecía que «Las fundaciones podrán obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios». Curiosamente, el art. 22 de dicho texto legal, titulado precisamente «actividades mercantiles e industriales», no hacía mención alguna a la posibilidad de ejercicio directo por las mismas de dicho tipo de actividades.

¹¹³⁷ BO. País Vasco núm. 135, de 15 julio 1994. Dicha Ley establecía en su artículo 25:

En diferente sentido, relativizando las opiniones de quienes habían sostenido dicho reconocimiento, DE ÁNGEL YAGÜEZ¹¹³⁸, para quien, fuera del sustento que pudiera proporcionar el RFCP-72 (reglamento que se mantendría expresamente en vigor merced a la disposición derogatoria única de la Ley 30/1994), resultaba más que dudoso que dicha Ley autorizase que las fundaciones pudieran ejercer *directamente* actividades mercantiles o industriales

Por otra parte, su confusa regulación, a la que no resultaba ajena la prodigalidad de conceptos (explotación económica, actividad mercantil, actividad constitutiva de su objeto, explotación coincidente con sus fines...), cuyo sentido y matices no esclarecía, había dado lugar a importantes problemas interpretativos, que la vigente Ley ha tratado de remediar.

Como su predecesora, la Ley 49/2002 parte de la prohibición del ejercicio de explotaciones económicas *ajenas a los fines* a que han de servir dichas entidades¹¹³⁹. Pero, al igual que aquélla al ceñir la prohibición a las que lo hicieran *de forma principal*, la nueva Ley admitirá también su ejercicio bajo ciertas condiciones («*Se entenderá cumplido este requisito si...*»). Se renueva, pues, la distinción entre *explotaciones «ajenas»* a su objeto o finalidad específica y *explotaciones «asistenciales»* o *«propias»*, esto es, aquéllas a través de las cuales la entidad da cumplimiento a sus fines estatutarios. Sobre dicha distinción y la diferente filosofía que preside el ejercicio de unas y otras actividades, ya nos hemos detenido más atrás, por lo que nos remitimos a lo allí expuesto, al efecto de evitar enojosas repeticiones¹¹⁴⁰. No obstante, resulta

«Artículo 25. Actividades empresariales.

1. La fundación podrá realizar, por sí misma, actividades mercantiles o industriales cuando éstas tengan relación con los fines fundacionales o estén al servicio de los mismos.

2. En todos los demás supuestos deberá realizar dichas actividades a través de sociedades, incluidas las de economía social, que tengan limitada la responsabilidad de sus socios.

3. Las actividades comprendidas en este artículo deberán ser puestas en conocimiento del Protectorado».

¹¹³⁸ DE ÁNGEL YAGÜEZ, R.: «Actividades económicas (mejor empresariales) de las fundaciones», cit., pp. 246 y ss.

¹¹³⁹ Como ya se ha señalado, el art. 42.2 de la Ley 30/1994 negaba la consideración de ESFL a las que se dedicarían de «forma principal» al ejercicio de «actividades mercantiles», lo que planteaba un grave problema en relación a aquellas entidades que cumplieran precisamente sus fines mediante el desarrollo de tal tipo de actividades. El precepto hubo de ser puntualizado doctrinal y jurisprudencialmente en el sentido de que la prohibición se refería a las explotaciones económicas «*desligadas de sus fines*», por lo que, en última instancia, sólo afectaba a las explotaciones puramente instrumentales o ajenas.

¹¹⁴⁰ Vid, *supra*, pp. 122 y ss.

ineludible volver a recordar sumariamente algunas ideas, imprescindibles para captar, en toda su profundidad, el requisito que ahora nos ocupa.

En primer lugar, es preciso tener presente que el concepto de «*explotación económica*» adoptado por la Ley 49/2002, parte de una noción más amplia que el concepto de «actividad mercantil» a que alude el régimen sustantivo de algunas de las entidades sin fin de lucro más paradigmáticas, como es el caso de las fundaciones¹¹⁴¹. Una noción que entronca con la definición tradicional de actividad económica presente en tributos como el IS o el IAE, y que, como ya hicimos notar más atrás, en nuestra opinión, no hace referencia, ni al mercado, ni a la existencia de contraprestación a cargo de los beneficiarios, ni mucho menos, a su ejercicio con propósito lucrativo, que, como decíamos, caracteriza sólo a un tipo de actividades económicas: a las de mercado.

«A efectos de esta Ley —dirá el párrafo segundo del art. 3.3º de la Ley 49/2002—, se considera que las ESFL desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios [...]».

Obsérvese que es precisamente ese concepto amplio y objetivo, el que permitirá que, a efectos fiscales, puedan reputarse como «explotaciones económicas» tanto las desarrolladas en «cumplimiento» de sus fines como las «ajenas» a los mismos. Y de ahí también que, como regla general, tanto en el IS como en el IAE, toda explotación económica, tenga o no carácter «asistencial», tribute, sin perjuicio de su eventual exención.

Conviene advertir, no obstante, que, a pesar de esa identidad sustancial con la definición de actividad económica consagrada en dichos impuestos, la Ley 49/2002 va a establecer una diferencia que, si no decisiva, sí resulta, en todo caso, destacable: el art. 3.3º de la citada Ley añade en el último inciso de su párrafo segundo que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica; precisión que, como señala BLÁZQUEZ LIDOY¹¹⁴², no tendría demasiado sentido efectuar (sobre todo, teniendo en cuenta el contexto en que se produce: la definición de explotación económica), si se estuviera refiriendo al *mero arrendamiento aislado*, es decir, aquél que no supone la ordenación de factores productivos. En este sentido, el inciso añadido, como luego veremos con más detalle, obedece más a un intento de favorecer a aquellas entidades no lucrativas, titulares de importantes patrimonios, que hayan optado por explotar dichos bienes con criterios empresariales, que a un criterio armónico y coherente con

¹¹⁴¹ Vid. art. 23 RFCE-05

¹¹⁴² BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «El Impuesto sobre Sociedades de las Entidades sin fin de lucro privilegiadas», en AA.VV.: *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., p. 865.

la tributación que soporta este tipo de actividades cuando son ejercidas por otros sujetos.

En segundo lugar, es importante insistir en que el hecho de que tanto las explotaciones asistenciales como las ajenas puedan calificarse como «explotaciones económicas» no significa que aquéllas a través de las cuales se dan cumplimiento a sus fines —las «propias» o «asistenciales»— puedan ser ejercidas bajo el criterio de la *maximización del beneficio*. Como vengo exponiendo, como regla general, *las actividades a través de las cuales se realiza su finalidad estatutaria no pueden desarrollarse con la racionalidad propia del mercado si ello restringe el ámbito de los posibles beneficiarios o menoscaba o perturba el óptimo cumplimiento de los fines de interés general*¹¹⁴³. En este sentido, se ha de traer nuevamente a colación lo dispuesto en el vigente Reglamento de fundaciones de competencia estatal (RFCE-05), en cuyo art. 23 distingue claramente entre las «*actividades propias*», las cuales, aun cuando supongan la prestación de servicios *mediante contraprestación*, han de ser realizadas, en todo caso, «*sin ánimo de lucro*», y las que designa como «*actividades mercantiles*», que sí pueden ser ejercidas con el propósito de maximizar el beneficio, de obtener un lucro, aunque, evidentemente, no sea un lucro partible¹¹⁴⁴.

Finalmente, hemos de señalar que la Ley 49/2002 se está refiriendo aquí a las actividades económicas ejercidas *directamente* por la entidad sin fin de lucro. A diferencia de la Ley 30/1994 y, aun antes, del Reglamento de Fundaciones Culturales Privadas de 1972, que establecían ciertas restricciones para que pudieran ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles¹¹⁴⁵, la Ley 49/2002 ha suprimido tales

¹¹⁴³ Vid., *supra*, Capítulo II, apartado V.4. En especial, pp. 122 y ss. (subapartado 4.4.).

¹¹⁴⁴ Recordemos que dicho art. 23 RFCE-05 dice así:

«1. Las fundaciones podrán desarrollar *actividades propias* y *actividades mercantiles*.

A estos efectos, se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines, ***sin ánimo de lucro***, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

2. Las fundaciones podrán, además, desarrollar directamente *actividades mercantiles* cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios ***para obtener lucro***, siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquéllas, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia.

Asimismo, las fundaciones podrán realizar cualquier actividad mercantil mediante la participación en sociedades, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente».

¹¹⁴⁵ El art. 42.1.c) de la Ley 30/1994, establecía como requisito para el disfrute del régimen fiscal: «*En el caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, acreditar, ante el Ministerio de Economía y Hacienda a través del órgano del Protectorado correspondiente cuando se trate de fundaciones o del Ministerio de Justicia e Interior cuando se trate de asociaciones de utilidad pública, la existencia*

reservas y, por su parte, también la Ley 50/2002 admite que puedan intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, incluso *aunque no guarden relación con sus fines*, siempre que no respondan personalmente de las deudas sociales y den cuenta al Protectorado cuando dicha participación sea mayoritaria; cautelas éstas que, en puridad, responden más a la idea de prevenir los riesgos económicos de tal participación, que a la de impedir el ejercicio indirecto de actividades económicas.

Ello posibilita, en suma —más aún, puede resultar fiscalmente recomendable—, la creación y/o la participación en sociedades mercantiles, como medida para soslayar las consecuencias que, de otro modo, de ejercerse directamente dichas actividades por la ESFL, pudiera acarrear el eventual incumplimiento de los límites y condiciones establecidos para que determinadas rentas puedan disfrutar de exención e, incluso, para que la propia entidad pueda acogerse al régimen especial¹¹⁴⁶, aunque propiamente el ejercicio *indirecto* de actividades económicas no constituya ningún óbice para el disfrute de este régimen fiscal.

3. LA PROHIBICIÓN «ATENUADA» DE EXPLOTACIONES AJENAS A SUS FINES

3.1 El límite del 40%

Distintamente que la Ley 30/94, cuyo artículo 42.2 se limitaba a señalar que las ESFL no podían ejercer actividades mercantiles de modo principal (lo que planteaba el doble problema de interpretar qué quería decir el legislador con «actividades mercantiles» y cuándo se consideraban ejercidas de «modo principal»), la Ley 49/2002 procede a una regulación que intenta delimitar con mayor seguridad los contornos de la prohibición que establece. El citado párrafo dice así:

«Se entenderá cumplido este requisito —a saber, el de no dedicarse a explotaciones económicas ajenas a su objeto—, si el importe de la cifra neta 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 ciento de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de

de dichas participaciones, así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines recogidos en la letra a) de este apartado 1 y no supone vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades mencionadas en este Título. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá denegar, de forma motivada, el disfrute del régimen fiscal regulado en este Título en aquellos casos en que no se justifique que tales participaciones cumplen los requisitos antes mencionados».

¹¹⁴⁶ Téngase en cuenta, además, que respecto de determinado tipo de ESFL, como son las fundaciones, su régimen sustantivo las impide el ejercicio de explotaciones económicas lucrativas si no están relacionadas con sus fines o no son complementarias o accesorias de las directamente encaminadas a su cumplimiento (cfr. arts. 24 Ley 50/2002 y 23.2 RFCE-05).

estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad».

Como puede observarse, el precepto contiene dos límites o condiciones. Uno *cuantitativo* y otro *cualitativo*. En cuanto al primero —de sencillez sólo aparente—, la base de comparación son los *ingresos totales de la entidad*¹¹⁴⁷; la cifra a comparar es la correspondiente a las explotaciones económicas que, *además de no estar exentas*, resulten *ajenas* a su objeto o finalidad estatutaria; y el límite que se establece es porcentual: no pueden representar más del 40 por ciento de los ingresos totales.

Es oportuno mencionar a este respecto que, en el Proyecto de Ley¹¹⁴⁸, el límite establecido era del 30 por ciento y no se hacía mención de que las explotaciones económicas tuvieran que ser *ajenas* a sus fines. En realidad, a diferencia de la redacción aprobada, el requisito no se refería en el Proyecto a las «explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria», sino a las «*explotaciones económicas distintas de las contempladas en el artículo 7*». Adviértase que el cambio no representaba una simple mejora técnica, sino una alteración notable —notabilísima, me atrevería a decir— de la filosofía de la norma proyectada¹¹⁴⁹.

En efecto, en la redacción del Proyecto de Ley, si no se trataba de una explotación económica «*exenta*» —*id est*, si no era alguna de las explotaciones relacionadas en el artículo 7—, los ingresos derivados de la misma habían de computar a los efectos de límite establecido, *aunque se tratara de una explotación desarrollada en cumplimiento de sus fines*, ya que el requisito no se articulaba sobre la dialéctica «*actividades propias*» vs. «*actividades ajenas*», sino sobre la de «*actividades exentas*» vs. «*no exentas*».

¹¹⁴⁷ Debe señalarse, no obstante, que, de conformidad con la DA 12ª, los ingresos de los espectáculos deportivos obtenidos tanto por las Federaciones deportivas españolas como por las autonómicas integradas en aquéllas, así como por los Comités Olímpico y Paralímpico españoles, no se incluyen en el cómputo del 40 por ciento de las explotaciones económicas no exentas a que se refiere el precepto que estamos comentando. La citada DA 12ª no precisa, sin embargo, cuáles sean esos «ingresos de los espectáculos deportivos»; esto es, si se limitan al importe de la taquilla o si, por el contrario, se extienden también a los que puedan percibir por la celebración, retransmisión o difusión de las competiciones deportivas, a los que se refiere luego el segundo apartado de dicha misma disposición para establecer su exención en el IS. Pero, salvo mejor criterio, entendemos que se refieren también a éstos.

¹¹⁴⁸ BOCG, Congreso, 20 de agosto de 2002, Serie A, núm. 106-1.

¹¹⁴⁹ El art. 3.3 del citado Proyecto de Ley rezaba así: «Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de *explotaciones económicas distintas de las contempladas en el artículo 7 de esta Ley*. 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* no excede del 30 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. [...]». Cfr., BOCG, Congreso, 20 de agosto de 2002, Serie A, núm. 106-1, págs. 5 y 6.

Expresado en otros términos: para poder ser considerada como una entidad sin fin de lucro merecedora del régimen privilegiado, el requisito que se imponía en este apartado no consistía en que se dedicaran principalmente a la realización de actividades conducentes al cumplimiento de cualesquiera fines de interés general, sino en dedicarse principalmente a realizar las que, de modo expreso y tasado, se consignaban en el art. 7 (salvo, claro está, que se tratase de actividades que no pudieran calificarse como «económicas», las cuales, habida cuenta de la definición contenida en el párrafo segundo del art. 3.3º, quedaban prácticamente reducidas a las puramente gratuitas). Así pues, una entidad no lucrativa que, conforme al primer requisito del artículo 3, se dedicase a la realización de actividades de interés general, pero ordenando por cuenta propia medios de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, quedaba fuera de este régimen fiscal especial si dichas explotaciones económicas —por mucho que con ellas se persiguiesen fines de interés general— no consistían *principalmente* en el desarrollo de las contempladas en el artículo 7. Y para tal determinación —y ésta era la novedad del Proyecto respecto de la Ley 30/1994— se fijaba el umbral en el 30% de los ingresos totales.

En cambio, con arreglo a la redacción que se adoptó finalmente, para que dichos ingresos lleguen a computar a efectos del tope establecido (ahora del 40%) es necesario que se trate de ingresos derivados de explotaciones económicas «no exentas» y, *además*, «ajenas» a sus fines. De esta forma, en ningún caso se toman en cuenta a efectos del referido límite, los ingresos derivados de explotaciones desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad estatutaria, aunque se trate de explotaciones económicas no exentas¹¹⁵⁰.

Ahora bien, la yuxtaposición de ambas exigencias —que no estén exentas y que sean ajenas—, plantea un problema interpretativo: ¿acaso cabe que disfruten de exención explotaciones económicas *ajenas* a los fines de la entidad, *id est*, que no se dirijan al cumplimiento de fines de interés general? Si la respuesta es negativa —y, aparentemente, así decía admitirlo la enmienda

¹¹⁵⁰ La modificación que condujo a la redacción definitiva del art. 3.3º, se debió a la aceptación de la enmienda núm. 100, presentada en el Congreso por el Grupo Parlamentario Catalán Convergència i Unió. La justificación que acompañaba a dicha enmienda decía así:

«El artículo 3.3 sólo permite que puedan realizarse explotaciones económicas no exentas distintas de las contempladas en el artículo 7 si éstas no exceden del 30 por 100 de los ingresos totales de la entidad y no vulneran las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

Este requisito puede dejar fuera de la Ley a muchas fundaciones que realicen actividades económicas, que, aún siendo de interés general y acordes con su finalidad estatutaria, no se hallen relacionadas en el artículo 7º, por lo que se pretende que, aunque estas actividades económicas no relacionadas en el artículo 7º, tributen al tipo del 10 por 100, no imposibiliten, sin embargo, el acceso a los beneficios fiscales que contempla la Ley». (Cfr., BOCG, Congreso, 24 de octubre de 2002, Serie A, núm. 106-9, pág. 62).

de que trae causa—, habría que llegar a la conclusión de que el requisito de tratarse de explotaciones «no exentas» resulta inútil, por superfluo: hubiera bastado referirse a que sean «ajenas», puesto que las explotaciones *propias* de sus fines —exentas o no—, ya no computaban¹¹⁵¹.

En una primera lectura cabría pensar, pues, que se trata de una deficiente redacción¹¹⁵². Pero no resulta tan sencillo elevar a definitiva dicha conclusión, porque, si no se admite el defecto, cabe arribar a muy distinto puerto del que se llega partiendo de considerar que donde el precepto dice «no exentas», debe decir «ajenas». Adviértase, por un lado, que al estipular seguidamente que no vulneren las normas de defensa de la competencia, el art. 3.3º vuelve a insistir en referirse a las explotaciones económicas «no exentas». Y, por otro, que en el artículo 7 van a contemplarse las *explotaciones auxiliares, complementarias y de escasa relevancia*¹¹⁵³, respecto de las que se suscita el interrogante de si han de llevarse necesariamente a cabo en cumplimiento de sus fines para que puedan resultar exentas. Si se concluye, como proponen ciertos autores, que, en mérito al carácter subalterno o a la exigua significación de dichas explotaciones, no es preciso que cumplan esa última exigencia, entonces sí nos encontraríamos ante la posibilidad de actividades *ajenas* pero *exentas*, y cobraría sentido la, de otra forma, redundante dicción del art. 3.3º. Desde tal premisa, no habría, pues, ningún defecto, y el error, en su caso, se trasladaría a la literalidad del primer párrafo del art. 7, en relación con los apartados 11º y 12º del mismo artículo¹¹⁵⁴.

En efecto, cabría pensar que, merced a esa doble referencia cumulativa (no exentas y ajenas), los ingresos derivados de esas explotaciones de

¹¹⁵¹ Recuérdese que la enmienda lo único que pretendía, era evitar que el ejercicio de actividades o explotaciones no comprendidas en la lista del art. 7 (pero tratándose, en todo caso, de explotaciones propias de sus fines de interés general), pudiera impedir que la entidad se acogiera a este régimen fiscal. O dicho en términos casi tautológicos: no se proponía que las explotaciones económicas *ajenas* a sus fines de interés general dejaran de computar como explotaciones económicas *ajenas* a sus fines. Vid., nota anterior.

¹¹⁵² En este sentido, Ernesto ESEVERRI: «Si tenemos en cuenta que, por definición, las explotaciones económicas declaradas exentas en el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 7 de la Ley están relacionadas directamente con los fines de interés general perseguidos por este tipo de entidades, parece que la redacción de este inciso del precepto mejoraría su técnica legislativa, si se hubiera limitado a decir que a los efectos del cómputo del porcentaje que en él se señala, no se incluirían las rentas procedentes de explotaciones económicas desplegadas en el ejercicio de sus objetivos y fines fundacionales o estatutarios» [ESEVERRI, E.: «Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos», en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (dirs.: Albiñana García-Quintana, C. y González, E.), Dyckinson, 2008, p. 703].

¹¹⁵³ Apartados 11º y 12º del artículo 7.

¹¹⁵⁴ La misma apreciación en BLÁZQUEZ LIDOY: «La única manera de que tuviera contenido —dirá en referencia a ese doble requisito— es que pudiera haber explotaciones exentas que no coincidieran con la finalidad; y sólo existe una posibilidad, que es la referente a las explotaciones económicas exentas del apartado 11 y del 12» (BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «El Impuesto sobre Sociedades de las Entidades sin fin de lucro privilegiadas», en AA.VV. *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo* (dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R.), Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005, p. 885.

carácter auxiliar, complementario, o de escasa relevancia, *a pesar de no realizarse en cumplimiento de sus fines*, no computan a los efectos del repetido límite, siempre que reúnan los requisitos establecidos en los apartados 11º y 12º para poderse considerar *exentas*, ya que este último reconocimiento las sitúa fuera de la letra del art. 3.3º¹¹⁵⁵.

3.2 La no vulneración de las normas reguladoras de defensa de la competencia (límite cualitativo)

La segunda condición para que se entienda cumplido el requisito de este artículo 3.3º, no se basa ya en parámetros cuantitativos, sino cualitativos: «*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*». La exigencia tiene un claro antecedente en la Ley 30/1994, cuyos arts. 48.2 y 58 requerían, entre otros requisitos, que las explotaciones económicas «no generasen competencia desleal», lo que suscitaría un intenso debate entre quienes vinculaban el requisito a la concurrencia de alguna de las conductas prohibidas por la legislación de defensa de la competencia¹¹⁵⁶ y quienes, contrariamente, lo interpretaban en el sentido de que el beneficio no podía situar a la entidad en una situación de

¹¹⁵⁵ Obsérvese que, dada esa doble mención a que nos referimos en el texto —y siempre que se admita la posibilidad de explotaciones *ajenas exentas*— el precepto funciona en ambas direcciones. Por un lado, basta con que la explotación se desarrolle en cumplimiento de sus fines para que los ingresos que genere no se tomen en cuenta a efectos del referido límite (aunque no se trate de una explotación exenta). Pero, por otro, como señala, MONTESINOS OLTRA, «*es suficiente que una actividad esté exenta, con independencia de la relación que guarde con el interés general, para que su cifra de negocios quede excluida del cómputo de dicho límite, que sólo alcanza a las explotaciones “no exentas” que, además, resulten ajenas al objeto o finalidad específica de la entidad*». MONTESINOS OLTRA, Salvador: «Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos», *Cuadernos Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria* núm. 49, 2008 (BIB 2008\554). La cursiva es mía.

¹¹⁵⁶ A saber, por decirlo con los términos de la STSJ de Castilla y León de 8 de noviembre de 2000 (JT 2001, 52), FJ.: la denigración de los productos del contrario, la publicidad engañosa, el soborno de los colaboradores del competidor, el acuerdo de voluntades entre empresas que tenga por finalidad o produzca el efecto de limitar, impedir o falsear de cualquier forma la competencia, el abuso de posición dominante, los actos contrarios a la corrección y buenos usos mercantiles, el comportamiento que resulte objetivamente contrario a las exigencias de la buena fe, etc. (vid., Ley 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia, y Ley 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal). Lo que, evidentemente, no encajaba. En este sentido, además de un importante sector de la doctrina, se pronunciarían numerosos Tribunales Superiores: así, las sentencias del TSJ de Castilla y León de 8 de noviembre de 2000 (rec. 2540/1996); del TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de octubre de 1999 (JT 2001, 1166), de 29 de mayo de 2000 (JT 2000, 1327), de 19 de julio de 2000 (JT 2000, 1381), de 26 de marzo de 2001 (JT 2001, 1447) y de 1 de julio de 2003 (PROV 2003, 69806); del TSJ de Cataluña de 16 de octubre de 2002 (JT 2002, 397); del TSJ de Asturias de 28 de mayo de 2001 (JT 2001, 1006); o la del TSJ de Andalucía de 15 de febrero de 2001 (JT 2001, 1152).

ventaja competitiva frente a otras empresas¹¹⁵⁷ —que fue el modo en que se interpretó por la Administración Tributaria—, siendo, finalmente, objeto de modificación legislativa¹¹⁵⁸, sin que, no obstante, su nueva redacción (semejante a la adoptada por la Ley 49/2002), lograra acallar la polémica, aunque la jurisprudencia terminara decantándose a favor de las tesis de la Administración.

Pues bien, el primer comentario que se ha de efectuar a este respecto es que se trata de un requisito congruente con el planteamiento de la Ley, la cual pretende aislar dos territorios distintos: por un lado, el del mercado y, por otro, el de las actividades mediante las que se realizan los fines de interés general. En este último ámbito, obviamente, no tienen demasiado sentido las normas reguladoras de defensa de la competencia. En primer lugar, porque aquellas explotaciones que se benefician de las exenciones del régimen fiscal, se mueven en un espacio donde, *según el criterio del propio Legislador al establecer la lista de explotaciones exentas*, interesa —probablemente porque es más cómodo para al Estado y, a la postre, más barato para el Mercado— que dichas entidades contribuyan a paliar los déficits de bienestar que no son cubiertos por uno u otro Sector. En segundo lugar, respecto de aquellas explotaciones constitutivas de su objeto, *que no se encuentren en la lista del art. 7*, porque difícilmente podrá hablarse de una situación de competencia desleal u otra semejante que exija acudir a la normativa reguladora de defensa de la competencia, ya que las ESFL no van gozar de beneficio alguno por dichas explotaciones (salvo su tributación por un tipo impositivo inferior, que, no obstante, cabe justificar sobre la base de que las restricciones que impone el estatuto jurídico a que quedan sometidas).

Nos quedan, finalmente, las explotaciones económicas *ajenas* a sus fines institucionales, que, *a diferencia de la situación anterior*, son las únicas a las que se refiere el requisito. Recuérdese que los apdos. 11º y 12º del art. 7 han regulado las explotaciones auxiliares y complementarias de forma que las que *excedan de los límites cuantitativos* que ya examinamos, esto es, las que alcancen sustantividad propia —eso sí, calibrada por la Ley en términos puramente numéricos— van a considerarse explotaciones ajenas.

Pues bien, las explotaciones económicas *ajenas al interés general*, aunque se desarrollan instrumentalmente por las ESFL con el propósito de obtener una ganancia que aplicar al cumplimiento de sus fines, se organizarán

¹¹⁵⁷ Así, entre otras, las sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2002 (JT 2002, 708); de 24 de octubre de 2002 (JT 2003, 1675); y de 16 de octubre de 2003 (JT 2003, 1616); o del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2007 (rec. casación núm. 2752/02, RJ 2008, 1809); 6 de febrero de 2008 (rec. casación núm. 4513/2002); de 7 de febrero de 2008 (rec. casación núm. 7596/2002, RJ 2008, 1125); 13 de julio de 2009 (rec. 2804/2003, Iustel 295145) STS de 20 julio 2009 (rec. núm. 3191/2003, JUR\2009\416069).

¹¹⁵⁸ El art. 16 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 30), sustituiría en ambos artículos el inciso «*que no generen competencia desleal*», por el de que «*el disfrute de esta exención no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad*».

inevitablemente en torno a la idea de maximizar el beneficio. Como dijimos en otro momento, sería económicamente ilógico que fuera de otra forma, máxime cuando ello perjudicaría a los fines de interés general a que sirven mediatamente procurando recursos. El legislador no niega a las ESFL que jueguen en ese otro territorio, el del Mercado, pero conforme a sus reglas; esto es, sin aprovechar su condición de ESFL. Es más, al Legislador le gustaría, incluso, que para jugar en ese campo, se quitaran el traje de ESFL y se vistieran de sociedad mercantil: la supresión de las restricciones para que dichas entidades puedan ser titulares de participaciones (incluso mayoritariamente) en sociedades mercantiles, parece confirmarlo.

En definitiva, la referencia a la normativa reguladora de defensa de la competencia o su distorsión en relación con otras empresas que realicen la misma actividad entiendo que ahora debe valorarse en un sentido distinto al que tenía en la última redacción de los arts. 48.2 y 58.2 (adviértase que hablamos desde el punto de vista de la congruencia interna del requisito, no de la valoración general del sistema), porque ahora no se refiere a las «explotaciones asistenciales», ni a las explotaciones económicas auxiliares o complementarias de las mismas, sino exclusivamente a las explotaciones económicas ajenas al interés general.

Finalmente, conviene ir anticipando ya, que, en mi sentir, ambos requisitos, cuantitativo y cualitativo, constituyen el *marco* en que han de caber las categorías posteriormente utilizadas por el legislador en el art. 7, de manera que, aun cuando en relación a las explotaciones complementarias, auxiliares o de escasa relevancia, no se exija, por ejemplo, que no produzcan distorsiones de la competencia —como, con carácter general, no se exige de las explotaciones exentas (art. 3.3º, *a contrario*), porque se parte de la premisa de que no compiten en el mercado, o, si lo hicieran, porque, debido a su estatuto jurídico, no concurren en las mismas condiciones que las entidades de naturaleza lucrativa, lo que permitiría ciertas compensaciones fiscales en mérito de sus fines—, tal criterio, no obstante, debe servir de guion o pauta para su calificación o no como explotaciones accesorias *exentas*, de forma que no se produzca una desestructuración de los mercados o la ineficiencia en la prestación de servicios ajenos al interés general, donde un trato fiscal de favor no estaría justificado.

Dicho en otros términos, cuando el legislador fiscal no somete dichas actividades a las normas sobre la competencia es porque no son actividades de mercado —caso de las constitutivas de sus fines que no pueden venir animadas por la racionalidad instrumental propia de aquél— o porque habida cuenta de los límites cuantitativos y cualitativos impuestos a las carácter auxiliar, complementario, o de escasa relevancia, aunque impliquen cierta intervención en el mercado, no son susceptibles de provocar perturbaciones graves a la libre competencia.

Pero vayamos por partes. Lo primero, como decíamos, será determinar cuáles sean las explotaciones económicas exentas y no exentas, que es un elemento común a los dos límites a que acabamos de referirnos.

4. EXPLOTACIONES ECONÓMICAS EXENTAS Y NO EXENTAS

En primer lugar, ha de destacarse que para que una explotación económica esté exenta *no basta que se desarrolle en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad*: es necesario que se encuentre entre las relacionadas en la lista contenida en el art. 7.

En segundo lugar, y en sentido inverso, no será suficiente tampoco con que la explotación económica ejercida se encuentre comprendida en alguno de los doce apartados contenidos en aquélla. El artículo 7 declarará exentas las explotaciones económicas que relaciona, pero «*siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*». Lo que va a tener repercusión respecto de aquellas ESFL que puedan desarrollar explotaciones comprendidas en dicha relación, sin que constituyan su objeto o finalidad estatutaria¹¹⁵⁹.

A los efectos que nos interesan ahora, podemos distinguir tres bloques dentro del reiterado precepto: por un lado, sus diez primeros números, en los que se contiene la lista de explotaciones exentas; por otro, el apartado undécimo, que se refiere a aquellas explotaciones que tengan un «carácter auxiliar o complementario»; y, por último, las explotaciones económicas de «escasa relevancia».

4.1 La relación de explotaciones económicas exentas.

El *primer bloque* del art. 7 (*apdos. 1º a 10º*), contiene una lista de explotaciones que si desarrolladas por las ESFL en cumplimiento de su objeto, determinarán *automáticamente* su exención¹¹⁶⁰. No necesitamos entrar ahora en su casuística, pero, sí resultará necesario efectuar alguna puntualización.

¹¹⁵⁹ Es expresivo el ejemplo que propone PEDREIRA «si el fin estatutario de una institución sin fines lucrativos es la asistencia sanitaria las actividades económicas vinculadas al mismo estarán exentas. Sin embargo, si decide organizar una exposición cobrando un precio por el acceso a la misma dicha explotación económica, aunque esté contemplada en el art. 7.8º de la Ley 49/2002, deberá tributar en el IS, puesto que no coincide con el objeto de la entidad. Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No lucrativo...*, op. cit. pág. 157. Por nuestra parte, sobre la importancia de la conexión entre fin y objeto ya nos hemos detenido más atrás, en este mismo capítulo, al comentar el primero de los requisitos de este art. 3 de la Ley 49/2002.

¹¹⁶⁰ El tenor literal de dicho artículo 7, en lo que a este primer bloque se refiere, es el siguiente:

«Artículo 7. Explotaciones económicas exentas.

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades 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:

1º 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.

2º 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.

3º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4º 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.

5º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7º 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.

8º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

Así, se ha dicho —la propia Exposición de Motivos de la Ley así lo manifiesta— que las explotaciones comprendidas en este primer bloque constituyen una lista *tasada*, lo cual, a mi juicio, es sustancialmente correcto respecto de las explotaciones económicas principales que en ella se mencionan, pero no así respecto de las auxiliares y complementarias de las mismas. En efecto, adviértase que, en determinados supuestos, el precepto hace referencia a la explotación principal, sin más añadidos¹¹⁶¹; en otros, en cambio, no sólo se alude a la explotación principal, sino que, aunque de forma cerrada, se mencionan también determinadas explotaciones auxiliares y complementarias¹¹⁶²; y, finalmente, en otros casos, se refiere a alguna de ellas,

9º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10º 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.

[...]».

¹¹⁶¹ Así, por ejemplo, en el apartado 5º se refiere sólo a «las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses», de manera que determinadas explotaciones que pudieran considerarse complementarias de las mismas no estarán exentas merced a dicho apartado. Otra cosa, es que puedan estarlo conforme al apartado 11, como luego se verá. Todo ello, con independencia de que los conceptos utilizados, al no venir definidos en la propia Ley, obliguen a precisar en cada caso su significado, lo que implica un cierto grado de incertidumbre.

¹¹⁶² V.gr., en el apartado 7º, tras referirse a las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, así como las de educación infantil, educación especial, educación compensatoria y educación permanente de adultos, se menciona luego a «las explotaciones económicas de *alimentación, alojamiento o transporte* realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos», que en otros apartados son consideradas auxiliares y complementarias (así, en el apdo. 2º), pero sin atribuirles aquí dicho carácter y, desde luego, sin que tengan carácter explicativo. Para algunos autores, este hecho supone que no son consideradas explotaciones complementarias, sino principales. En ese sentido, MONTESINOS OLTRA, quien diferencia, por un lado, aquellos casos en que aparecen mencionadas como auxiliares y complementarias, pero que, a su juicio, no constituyen, en rigor, una explotación económica «pudiendo considerarse en cambio que, más que de auténticas prestaciones de carácter complementario, se trata de actividades directamente relacionadas con el cumplimiento de los fines de interés general», ilustrando su afirmación con el ejemplo de la asistencia a asilados, refugiados, inmigrantes o transeúntes, en la que la alimentación y el alojamiento constituyen «prestaciones por las que difícilmente podrá exigirse en tales casos una contraprestación que permita hablar de auténtica explotación económica»; y por otro, el caso de las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento y transporte de centros docentes y, sobre todo, de colegios mayores. En su opinión, el tratamiento de estos otros supuestos «evidencia la voluntad de la norma de situar extramuros de la duda la procedencia del régimen de exención en relación con determinadas explotaciones económicas cuya relación con fines de interés general es discutible, como mantuvo, a nuestro entender con total acierto, una sentencia del TSJ de Madrid de 19 de marzo de 2001 (JT 2001, 1189)». MONTESINOS OLTRA, S.: «Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos», *op. cit.*, apdo. V.3, V.4.1 y notas 113 y 129.

pero a título puramente ejemplificativo¹¹⁶³. La cuestión reviste menor trascendencia desde el momento en que el apartado 11º, más allá de la casuística de los apartados anteriores, se refiere a las explotaciones auxiliares y complementarias. Pero si se considera que este último apartado viene a constituir una suerte de cláusula residual (v.gr., ante la imposibilidad de que el legislador agotara en una lista todas las que pueden revestir carácter accesorio), cabe plantear la duda de si las expresamente citadas en los apartados 1º a 10º están o no sujetas al límite del 20% que se establece en el apartado 11º; respuesta que, a mi juicio, debe ser positiva, dados sus términos literales, ya que no distingue entre las que se mencionan con ese carácter en los apartados que lo preceden y las que, sin haberse expresamente mencionado, dada su naturaleza, deben calificarse de esa forma.

4.2 Las explotaciones de carácter auxiliar o complementario

El segundo bloque del art. 7 (en realidad, un apartado: *el apdo. 11º*), se refiere a aquellas explotaciones económicas que tengan un carácter **auxiliar o complementario** respecto de:

- a) las explotaciones económicas exentas; o
- b) las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad.

En el caso de la letra a), es evidente que las explotaciones de las que son auxilio o complemento han de ser de las relacionadas en el primer bloque (apdos. 1º a 10º) del art. 7. Más aún, ha de tratarse de explotaciones económicas que, además de estar incluidas en la aludida relación, se desarrollen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, que son las que, conforme al párrafo primero de dicho artículo, se declaran exentas.

Contrariamente, en el caso de la letra b) parece tratarse de *actividades distintas de una explotación económica* —nótese que, a diferencia del caso anterior, no se utiliza esa expresión—, y no tienen por qué coincidir tampoco con las contenidas en la relación del art. 7. Basta con que dichas actividades principales se dirijan a satisfacer los fines estatutarios.

¹¹⁶³ Así, por ejemplo, en el apartado 2º al referirse a los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, dirá que la exención incluye las actividades auxiliares o complementarias de los mismos (por consiguiente, en principio, entran todas las que puedan ostentar dicho carácter), «*como son*» —explicará— la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte. La mención, por tanto, no agota las que pueden considerarse exentas merced a dicho apartado, que queda de este modo abierto. Lo que plantea, entre otros, el problema de si dichas explotaciones cuando sean desarrolladas no complementariamente de las que cita, sino de forma principal, se encuentran exentas. Por ejemplo, el transporte de enfermos en ambulancia llevado a cabo por una entidad sin fines lucrativos que tenga por única finalidad la prestación de ese servicio, ¿se encuentra directamente exento por mor de dicho apartado 2º?

Se ha de mencionar a este respecto, que en el Proyecto de Ley la dicción de este apartado 11º era diferente. Literalmente se decía que estaban exentas del IS, «las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las “actividades” encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fin de lucro», no aludiendo siquiera a las que lo fueran de explotaciones económicas exentas, con lo que cabía interpretar que, respecto de éstas, las únicas explotaciones auxiliares o complementarias que quedaban exentas del IS eran las que se contenían en la lista de los apartados 1º a 10º. En cambio, al aludir a este artículo, la Exposición de Motivos del Proyecto parecía referirse, no a las «actividades», sino a las «explotaciones económicas» e, incluso, cabía pensar que se refería sólo a las auxiliares o complementarias de las explotaciones económicas «exentas»¹¹⁶⁴.

Finalmente, el apartado sería objeto de modificación, merced a la enmienda introducida por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso¹¹⁶⁵, con la que se aclaró que se refería tanto a las explotaciones económicas relacionadas en la lista del art. 7, como a las actividades que, aun no encontrándose comprendidas en la aludida relación, se encaminaran al cumplimiento de sus fines¹¹⁶⁶. Pero quedaba sin despejar, de modo expreso, si estas últimas «actividades» podían consistir en una explotación económica, ya que no fue modificada la redacción de la Exposición de Motivos.

¹¹⁶⁴ En efecto, en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley se decía que «La exención se extiende a las rentas obtenidas de las explotaciones complementarias y auxiliares de las dirigidas a cumplir los fines que persiguen estas entidades, siempre que respeten los límites establecidos en la propia norma...». ¿Se refería con ello a las explotaciones complementarias y auxiliares de las explotaciones económicas “exentas” (id est, de las incluidas en la lista del art. 7), o de las “explotaciones económicas” desarrolladas en cumplimiento de su finalidad específica, aunque no estuvieren en la referida lista?. En cualquiera de ambos casos, como se indica en el texto, tal comentario no se correspondía con lo que el Proyecto de Ley establecía luego en el art. 7.11º, en el que no se mencionaba a las «explotaciones», sino a «las “actividades” encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad». (Cfr., BOCG, Congreso, 20 de agosto de 2002, Serie A, núm. 106-1, Exposición de Motivos, apartado II, y art. 7.11º, págs. 3 y 8, respectivamente). Téngase en cuenta que tradicionalmente se habían considerado exentas las rentas «que procedan de la realización de “actividades” que constituyan su objeto social o finalidad específica», pero siempre que no se tratara de «explotaciones económicas» [cfr., los apartados 1.a) y 2, del art. 121 TRLIS-2004 y hoy el art. 110.1.a) y 2. LIS-2014, en lo que respecta al régimen de las entidades parcialmente exentas del IS].

¹¹⁶⁵ Enmienda núm. 144, BOCG, Congreso, 24 de octubre de 2002, Serie A, núm. 106-9, pág. 81.

¹¹⁶⁶ El apartado 6 de la justificación de la enmienda rezaba así: «Mejora técnica para aclarar que las actividades auxiliares o complementarias exentas, pueden serlo respecto de las explotaciones económicas exentas, así como de las actividades encaminadas a cumplir los fines de la entidad». (Grupo Parlamentario Popular, Enmienda núm. 144, BOCG, Congreso, 24 de octubre de 2002, Serie A, núm. 106-9, pág. 81).

No obstante a dicha imprecisión, en mi sentir, las actividades principales de las que son auxilio o complemento no pueden consistir en una explotación económica, aunque se encaminen a cumplir los fines de interés general de la entidad (salvo si se trata de las de los apartados 1 a 10). De esta forma, sólo estarán exentas las explotaciones auxiliares o complementarias de aquellas actividades principales mediante las que se cumplan los fines de la entidad, si estas últimas no consisten en una explotación económica [salvo, obviamente, repito, que se encuentren comprendidas en la relación del art. 7, supuesto en que estaríamos en el caso de la letra a)]. Dicho más concisamente: *las explotaciones auxiliares o complementarias de otras explotaciones económicas no exentas, tampoco estarán exentas*. Piénsese, que no tendría demasiado sentido negar la exención en el IS de las explotaciones económicas principales y concederla, sin embargo, respecto de las accesorias. Sucede, pues, lo mismo que en el IVA, en que las actividades anejas siguen el mismo régimen que las actividades de las que dependen (cfr., art. 9.1º LIVA)¹¹⁶⁷. En el mismo sentido ha de recordarse también, que, ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994, el RD 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulaban determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, conducía a la misma conclusión¹¹⁶⁸.

¹¹⁶⁷ El paralelismo de dicho artículo (relativo al régimen de los «sectores diferenciados» en el IVA), con lo dispuesto en la Ley 49/2002 respecto de las explotaciones complementarias y auxiliares, es evidente. Dicho art. 9.1º LIVA, en lo que ahora nos interesa, dispone:

«Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por ciento del de esta última y, además, contribuya a su realización. (...).

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan».

Como puede observarse, coincide la exigencia de que las actividades accesorias contribuyan a la realización de las principales y, además, en la fijación de un límite cuantitativo. Cumpliéndose ambos requisitos —y reténgase por lo que después diremos al hablar de la «complementariedad», que han de cumplirse ambos requisitos, no sólo el porcentual—, las actividades «accesorias» no se reputarán «distintas» (ajenas, en nuestro caso) y seguirán el mismo régimen que las principales.

Ese paralelismo ya había sido apuntado por BLÁZQUEZ LIDOY, quien señala que «para que una actividad sea auxiliar o complementaria debe serlo por razón de [la] materia y por razón de la cuantía. Se sigue, por tanto, el mismo criterio que en los sectores diferenciados del IVA». BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «El Impuesto sobre Sociedades de las Entidades sin fin de lucro privilegiadas», en AA.VV.: *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, op. cit.*, p. 956.

¹¹⁶⁸ En efecto, el art. 3.3 del citado RD 765/1995, de 5 de mayo (BOE núm. 123, de 24 de mayo), establecía que

«3. El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria denegará de forma motivada la exención solicitada cuando la explotación económica no coincida con el objeto o finalidad específica de la entidad, entendiéndose que no existe tal coincidencia cuando la actividad realizada en dicha explotación económica no persiga los fines contemplados en el artículo 42.1.a) de la Ley 30/1994, de

Ha de observarse, por otra parte, que las explotaciones auxiliares o complementarias tienen, a su vez, un *límite cuantitativo* propio: el conjunto de todas ellas no puede superar el 20% de los ingresos totales de la entidad. *Si se supera ese umbral, dichas actividades perderán el carácter de auxiliares o complementarias* (lo que no significa, a mi juicio, que necesariamente hayan de computar a efectos del límite del art. 3.3º. Computarán si resultan ajenas a sus fines, no en otro caso). Como no es difícil colegir, con ello el legislador ha pretendido garantizar que se trate de explotaciones *secundarias*¹¹⁶⁹. Pero el mecanismo no se encuentra exento provocar ciertos riesgos. Baste señalar que la utilización de un criterio puramente numérico encierra el peligro —y la paradoja— de que precisamente aquellas ESFL que prestan gratuitamente los servicios propios de sus fines y cuya única o principal vía de financiación provenga del desarrollo de dicho tipo de explotaciones accesorias, se encuentren con que, a la postre, les resulta fiscalmente más rentable exigir cierta contraprestación por aquéllos que prestarlos de forma enteramente gratuita, a fin de evitar que, por el juego de los parámetros utilizados en la comparación (rentas derivadas de las explotaciones complementarias y auxiliares / ingresos totales de la entidad), puedan verse privadas de la exención de las rentas generadas por dichas explotaciones accesorias o, incluso, que no puedan alcanzar la propia consideración de ESFL.

Pero, sin duda, como ya antes se advertía, la principal cuestión que plantea este apdo. 11º, reside en dilucidar si a dichas explotaciones auxiliares o complementarias les resulta aplicable el primer párrafo del art. 7; a saber, que tengan que desarrollarse en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.

4.2.1 Sobre la exigencia de que las actividades auxiliares o complementarias se desarrollen en cumplimiento de su objeto y su influencia en el límite del art. 3.3º.

A este respecto, ha de comenzarse señalando que si dichas explotaciones auxiliares o complementarias se desarrollan en cumplimiento de su finalidad estatutaria, *los ingresos que generen no computarán a efectos del*

24 de noviembre, genere competencia desleal o sus destinatarios no sean colectividades genéricas de personas.

Se considerará que existe coincidencia con el objeto o fin de la entidad en las actividades accesorias o subordinadas, vinculadas a la realización de la actividad principal.».

¹¹⁶⁹ En este sentido, BLÁZQUEZ LIDOY: «... el límite del 20 por 100 se refiere al conjunto de actividades y no a cada una de ellas en particular. De esta manera, se trata de asegurar que sólo se permita la exención cuando todas las actividades auxiliares o complementarias no alcanzan tal volumen que puedan desnaturalizar su carácter accesorio o subordinado». BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «El Impuesto sobre Sociedades de las Entidades sin fin de lucro privilegiadas», en AA.VV. *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo, op. cit.*, p. 957.

límite del art. 3.3º, incluso, aunque sean accesorias de explotaciones económicas no exentas (v.gr., la explotación principal no es de las relacionadas en los apartados 1 a 10 del artículo 7); es decir, no computarán *aunque no estén exentas*.

Como ya expliqué, el art. 7.11º permite considerar exentas del IS a las explotaciones auxiliares o complementarias si lo son de explotaciones económicas exentas (*id est*, de las relacionadas en los apartados 1º a 10º y desarrolladas en cumplimiento de sus fines); en otro caso, sólo se considerarán exentas de dicho Impuesto si la actividad a que complementan o auxilian se desarrolla en cumplimiento de sus fines y, *además, no es una explotación económica*. Por consiguiente, en el supuesto a que nos estamos refiriendo ahora, dichas explotaciones complementarias o auxiliares, en la medida en que lo son de explotaciones económicas no exentas, tampoco estarán exentas del IS, *lo que no quiere decir que los ingresos derivados de las mismas deban computar necesariamente a efectos del límite del art. 3.3º*. La razón es que dicho precepto, como se recordará, exige que se trate de explotaciones no exentas *ajenas* y, en este caso, aunque no se consideren exentas del IS, falta la nota de ajenidad respecto de los fines. En definitiva, como dije, lo accesorio sigue a lo principal, y si la explotación principal se desarrolla en cumplimiento de sus fines, no computando, por tanto, a los efectos del límite del art. 3.3º, tampoco debería hacerlo la accesoría. Otra cosa es que, por su volumen o dimensiones relativas —cuando exceda del 20% de los ingresos totales—, el legislador estime que dicha explotación tiene sustantividad propia y no puede considerarse como accesoría, debiendo, por consiguiente, reputarse como principal; caso en que contará o no, a efectos del repetido límite, según desarrolle o no, por sí misma, sus fines estatutarios.

El segundo supuesto que podemos encontrarnos es que las explotaciones auxiliares o complementarias no se desarrollen directamente en cumplimiento de su objeto o finalidad. En este caso, según la exégesis que se realice del art. 7, cabe sostener dos posturas contrapuestas:

- i) que sus ingresos sí deben computar en la cifra neta del conjunto de las explotaciones económicas ajenas, porque no son desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, conforme exige el primer párrafo de dicho artículo 7; y,
- ii) que no deben computar porque estarían exentas, pese al tenor de dicho primer párrafo, el cual habría de interpretarse en el sentido de afectar sólo a las actividades o explotaciones *principales*, no a las auxiliares o complementarias.

Situados desde una perspectiva meramente literal, es claro que, entre ambas tesis, la respuesta habría de ser la primera: puesto que dicho primer párrafo no exceptiona apartado alguno de la enumeración que contiene el precepto, afectando a todos sus ordinales, incluido este apartado 11º, las explotaciones complementarias o auxiliares que sean ajenas a sus fines de interés general no podrían considerarse exentas y, por consiguiente, los

ingresos provenientes de las mismas habrían de formar parte de la cifra de negocios a efectos del límite del art. 3.3º. Sostener contrariamente —cabría aducir siguiendo este razonamiento—, que a las explotaciones de este apartado 11º no les resulta aplicable el primer párrafo del art. 7, implicaría, por un lado, reconocer la exención a explotaciones económicas extrañas a los fines de interés general, cuando son precisamente éstos los que deberían justificar el beneficio; y, por otro, que ingresos provenientes de explotaciones económicas *ajenas*, no computen junto a los demás ingresos derivados de las explotaciones económicas extrañas al interés general, lo que podría encubrir la verdadera naturaleza de la entidad.

En efecto, adviértase que con tal interpretación cabría que una entidad acogida a este régimen especial pudiera tener una cifra de negocios por actividades ajenas al interés general superior al 60 por ciento de sus ingresos totales: 40 por ciento del límite del art. 3.3º, otro 20 por ciento de las explotaciones complementarias y auxiliares, más los provenientes de las actividades de escasa relevancia¹¹⁷⁰ (todo ello, sin contar los derivados de su participación en sociedades de capital dedicadas al ejercicio de actividades mercantiles en las que posea una influencia dominante¹¹⁷¹, y, según se interprete, de las provenientes del arrendamiento de su patrimonio inmobiliario¹¹⁷²), ya que, una vez consideradas exentas, los ingresos derivados de las mismas no computarían en el cálculo del límite del art. 3.3º, que, recuérdese, se refiere a las explotaciones ajenas y «no exentas».

Sin embargo, como ya habíamos avanzado, a pesar del tenor literal del art. 7, un importante sector de la doctrina ha considerado que el requisito de su primer párrafo no resulta exigible a las explotaciones complementarias y auxiliares, ni tampoco a las de escasa relevancia, o, cuanto menos, se ha mostrado partidario de matizar el rigor de su exigencia.

¹¹⁷⁰ En este sentido, ESEVERRI: «En la práctica, la conjunción de estas disposiciones legales significa [no sólo] que las entidades sin fines lucrativos quedan facultadas para el ejercicio directo de explotaciones mercantiles siempre que a través de ellas se persiga la consecución de sus fines de interés general o fundacional, sino que también quedan autorizadas para la realización de actividades colaterales a la principal hasta un porcentaje del 40 por 100 sobre el importe neto de su cifra de negocios, además de la realización de actividades mercantiles complementarias o auxiliares de las anteriores con un límite del 20 por 100 del importe neto de su cifra de negocios, *lo que equivale a reconocerles en su conjunto, una exención del 60 por 100 en el ejercicio de actividades económicas ajenas a las que constituyan la realización de sus fines de interés general estatutarios*». ESEVERRI, E.: «Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos», en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, op. cit., p. 704. La cursiva es mía.

¹¹⁷¹ Nótese que dichos ingresos, aunque sujetos a tributación en la sociedad participada, están exentos en la ESFL, conforme al art. 6, no computando tampoco a los efectos de dilucidar si la entidad se dedica principalmente al desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

¹¹⁷² Sobre el tema, vid., p. 574.

Tres han sido, básicamente, los argumentos aducidos: por un lado, se ha resaltado que si se exigiera que dichas explotaciones hubieran de desarrollarse en cumplimiento de sus fines, el apartado undécimo que estamos comentando quedaría prácticamente sin sentido¹¹⁷³; por otro lado, se ha subrayado la complementariedad y dependencia de dichas explotaciones respecto de las que se dirigen a cumplir sus finalidades estatutarias, destacando que el primer bloque del mismo artículo (apdos. 1º a 10º), constituye un ejemplo patente de que también se exentan aquellas explotaciones que, sin dirigirse de forma *directa e inmediata* al cumplimiento de sus fines, se encuentren en una relación de accesoriedad con las que sí los materializan, lo que ha de servir de guion o pauta interpretativa para las del apartado 11º; y, finalmente, se ha argumentado en punto a la exención de estas explotaciones, que la Ley ha optado por establecer unos límites cuantitativos específicos (el porcentual del 20%, en el caso de las complementarias o auxiliares, y el fijo de 20.000 euros, en el caso de las de escasa relevancia), *prescindiendo de su vinculación o no con el objeto de la entidad*, de forma que procederá su exención siempre que éstas tengan carácter accesorio, habiendo de interpretarse dicha accesoriedad en el sentido de allegar recursos a la entidad dentro de dichos límites cuantitativos¹¹⁷⁴.

No obstante, debe señalarse que dentro de tal doctrina existen importantes diferencias.

A mi juicio, el problema de la aplicabilidad del primer párrafo del art. 7 pasa por dilucidar, previamente, cómo debe interpretarse esa *complementariedad o auxilio* en relación con el *cumplimiento de su finalidad específica*. O, si se prefiere en otros términos, la cuestión es si dicho «cumplimiento» ha de interpretarse en el sentido de que deben dirigirse a dar satisfacción a sus fines de forma *directa e inmediata*, o si dentro de tal expresión caben *grados*, de manera que, respecto de las complementarias o auxiliares, se admita una vinculación más laxa, que permita considerarlas dentro del párrafo primero del art. 7 —sin reputarlas, pues, como explotaciones ajenas— y, en tal caso, hasta dónde llega tal laxitud, *id est*, cómo medir ese

¹¹⁷³ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «El Impuesto sobre Sociedades de las Entidades sin fin de lucro privilegiadas», en AA.VV.: *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., p. 948.

¹¹⁷⁴ Así, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., p. 169. También son partidarios de interpretar que no interviene en ellas el pfo. primero del art. 7, CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIVAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit., p. 85. En el mismo sentido, MARTÍN PASCUAL, que sugiere que el legislador pretendió beneficiar a aquéllas ESFL que no realicen explotaciones económicas en el cumplimiento de sus fines, pero sí realicen otras que con carácter auxiliar o secundario le proporcionen fondos. Para dicha autora, «a través de esta posibilidad, se abre una vía para que opere la exención de explotaciones económicas ajenas a los fines de la entidad, siempre que se trate de explotaciones económicas que cumplan con estas características [a saber, que el importe neto de su cifra de negocios no supere el 20% de los ingresos totales] y las ESFL no realicen sus fines mediante explotaciones económicas no exentas». Cfr., MARTÍN PASCUAL, Clotilde: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, op. cit., p. 79. La cursiva es mía.

grado de relación o vinculación para que la interpretación no se torne arbitraria o se incurra en un casuismo contrario a la seguridad jurídica. Piénsese que entre las explotaciones o actividades que se dirigen al cumplimiento, en sentido estricto, de sus finalidades estatutarias (*id est*, entre aquellas actividades y explotaciones mediante las cuales se llevan *directa e inmediateamente* a efecto los fines de la entidad) y la total *ajenidad* de las explotaciones (a saber, aquéllas que sólo contribuyen *financieramente* a su realización), existe toda una amplia gama de matices y situaciones.

En este sentido, me inclino a considerar que sí es exigible que dichas explotaciones auxiliares o complementarias se desarrollen «en cumplimiento» de los fines, aunque *no en el mismo sentido estricto y riguroso que resulta exigible a las explotaciones principales*. Su forma de cumplirlos consiste en *completar o coadyuvar* en la realización de aquellas actividades a través de las cuales se da cumplimiento directo a sus finalidades estatutarias¹¹⁷⁵. Ejemplo de dichas explotaciones accesorias podrían serlo, en la actividad de enseñanza, los talleres dedicados a dicha labor cuyos productos fueran objeto de venta, aplicándose los ingresos obtenidos al sostenimiento del centro. Obsérvese que el fin de dichos talleres no es la venta de los productos, sino la docencia. No se producen para vender, sino como parte o complemento de las disciplinas que puedan impartirse en tales centros. Es, pues, preciso, que las explotaciones accesorias mantengan una conexión con la explotación o actividad principal — que, en todo caso, ha de ser siempre propia de los fines de interés general de la entidad—, que se traduzca en una mejora de la calidad o en la cantidad del servicio, o que facilite materialmente su prestación. En la medida, pues, en que completen o colaboren con las principales en la realización de los fines no serían reputadas ajenas; es decir, se consideraría que se desarrollan en cumplimiento de las finalidades estatutarias¹¹⁷⁶.

Ahora bien, distintamente que algunos autores, no estimamos que el mero hecho de que proporcionen recursos económicos, de que contribuyan *financieramente* a la realización de la actividad principal, sin otra relación con

¹¹⁷⁵ Según el Diccionario de la Real Academia, «complementario» es lo que sirve para completar o perfeccionar alguna cosa, y «complemento» es aquella cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra o perfecta. Por su parte, auxiliar es lo que auxilia: presta ayuda, socorro o amparo; *id est*, presta cooperación.

¹¹⁷⁶ En análogo sentido, MARTÍN DÉGANO: «En nuestra opinión —dirá dicho autor—, las actividades auxiliares o complementarias exentas son aquéllas que si bien están vinculadas con la actividad institucional su realización no resulta imprescindible para alcanzarla. En este sentido son actividades que coinciden con los fines de la entidad (pero no constituyen su objeto social o finalidad específica) y coadyuvan a la consecución de éstos en un aspecto material (no financiero). Es decir, una ENL cultural no estaría exenta por una explotación agraria o por un inmueble que explotase como aparcamiento, pero sí lo estaría por la tienda en la que venden sus publicaciones o la librería de un colegio» (MARTÍN DÉGANO, «Los Ayuntamientos y la exención en el IBI de las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre», *Tributos locales*, nº 95, 2010, p. 52).

los fines de la entidad, sea suficiente¹¹⁷⁷. Piénsese que, de ser como éstos sugieren, perdería su sentido la categoría de explotaciones «ajenas», porque, como se dijo, cualquier actividad o explotación que lleve a cabo la entidad, en última instancia, ha de conducir a la realización de sus fines, sea de forma directa e inmediata, sea proporcionando recursos con que financiar los servicios y actividades a través de las cuales se da directamente cumplimiento a los mismos. Bajo ese prisma, ninguna sería realmente ajena. Tal interpretación supondría, en suma, prescindir por entero de la idea de *complementariedad*, cifrando exclusivamente la distinción en el solo aspecto numérico (que los ingresos que generen no rebasen el 20%)¹¹⁷⁸. No es éste, en mi sentir, la intención del precepto, **cuya ratio no es** —o, por lo menos, no es sólo— **proteger fiscalmente las oportunidades de negocio de la ESFL**, aunque hablemos de un volumen de negocio relativamente pequeño (o, no tanto: hasta la quinta parte de sus ingresos totales); antes al contrario, pensamos que la filosofía que anima a la Ley conduciría a considerar las explotaciones puramente mediales, en cuanto enteramente extrañas a sus fines, como explotaciones económicas *no exentas*, al efecto, no ya de que queden sujetas a gravamen, sino de que queden subordinadas también a las *normas de defensa de la competencia*.

Avanzando un paso más: el mayor o menor grado de vinculación con los fines a efectos de su calificación como complementarias o auxiliares, debe medirse atendiendo no sólo a su dimensión cuantitativa y a su contribución material a las explotaciones o actividades a que sirven de complemento, sino teniendo también presente el hecho de que las que se declaren exentas no van a someterse a las normas de defensa de la competencia, y que ello sólo resulta admisible cuando dichas explotaciones no son susceptibles de producir perturbaciones (serias) en ese ámbito. Recordemos, en este sentido, que entidades sin fin de lucro tan paradigmáticas como las fundaciones, quedan sometidas a las normas reguladoras de la defensa de la competencia, tanto por lo que se refiere a las actividades económicas (de mercado) relacionadas con los fines fundacionales, como en lo que concierne a las «complementarias o

¹¹⁷⁷ De distinta opinión, entre otros, PEDREIRA MENÉNDEZ, *El Régimen...*, op., cit. p. 170, quien defiende la posibilidad de «ejercer actividades ajenas a un fin de interés general siempre que tengan un carácter accesorio o complementario, esto es, que sirvan para allegar recursos a la entidad dentro de los porcentajes fijados legalmente», y MARTÍN PASCUAL, Clotilde: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002...*, op. cit., p. 79.

¹¹⁷⁸ En este sentido, se manifiesta, sin embargo, Carmen MÁRQUEZ SILLERO (*La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*. La Ley, Madrid, 2007, p. 702 y 704), para quien el objetivo perseguido por los apartados 11º y 12º del art. 7, se habría conseguido de forma más sencilla y menos arbitraria, fijando un límite cuantitativo único para tales explotaciones «con independencia de su complementariedad». No obstante, la propia autora, más adelante, tras analizar los problemas que plantea el solo límite cuantitativo, parece matizar su postura señalando que «tales cuantías no deben constituir, salvo en supuestos muy concretos, el único criterio diferenciador entre un régimen fiscal u otro». «Las referencias cuantitativas —añade— han de tenerse en cuenta, pero en conjunción con otros criterios cualitativos, que versen sobre el contenido, características y fondo cierto de la operación u operaciones a diferenciar, y de los sujetos que intervienen en ellas».

accesorias de las mismas»¹¹⁷⁹, y no vemos razón para que el régimen fiscal resulte en este aspecto más indulgente —sobre todo, si tenemos en cuenta que la Ley 49/2002 ya es más flexible a este respecto¹¹⁸⁰—, a pesar de que el mismo no se agote con las fundaciones, sino que abarque también otras entidades¹¹⁸¹.

4.3 Las explotaciones de escasa relevancia

El *tercer bloque* (apdo. 12º) lo constituyen las *explotaciones de escasa relevancia*.

Se entienden como tales aquellas cuya cifra neta de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros. Respecto de las mismas vale lo expuesto en relación a las auxiliares y complementarias en punto a la necesidad de que cumplan o no el requisito del pfo. primero del art. 7 (*id est*, el que deban desarrollarse o no en cumplimiento de los fines estatutarios), si bien, en mi opinión, estas explotaciones representan el valor mínimo de ese gradiente de que antes hablábamos: constituyen la relación más laxa que la Ley 49/2002 admite para que las explotaciones económicas puedan reputarse exentas, ya que, precisamente por su exigua significación, ni ponen en riesgo el carácter no lucrativo de la entidad, ni representan una amenaza seria que afecte al equilibrio entre la entidad beneficiaria y sus competidoras (su equivalente en el terreno comunitario serían las ayudas *de minimis*, conforme al viejo aforismo «*de minimis non curat lex*»)¹¹⁸².

¹¹⁷⁹ Artículo 24 de la Ley 50/2002 y artículo 23 del RFCE-05.

¹¹⁸⁰ Recuérdese que, a diferencia de la Ley 50/2002 (que no admite que las fundaciones ejerzan actividades extrañas a sus fines si no es mediante su participación en sociedades), la Ley 49/2002, en cambio, sí consiente el ejercicio directo de explotaciones ajenas dentro de los límites cuantitativos y cualitativos impuestos por este art. 3.3º, y no se descubre otro motivo para eludir esos límites mediante una interpretación como la que se proponen dichos autores, que el de facilitar la obtención de ingresos por las ESFL, lo que, en mi sentir, debe encontrar tope en las perturbaciones que pueda provocar en el mercado en el que participan, ya que no se trata de actividades de interés general.

¹¹⁸¹ A la misma conclusión llega MONTESINOS OLTRA, S.: «Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos», *op. cit.*, § V, 4.2, para quien la circunstancia de que la Ley 49/2002 haya omitido el requisito de que no produzcan competencia desleal «no implica que estas actividades puedan sustraerse a las normas de defensa de la competencia, pues, al menos respecto de las fundaciones, cuando el artículo 24.1 de la LF les autoriza su ejercicio, lo sujeta expresamente a dichas normas. Es más, añade, deberían considerarse igualmente sujetas aunque la norma especial no lo estableciera». Planteamiento que, como puede notarse, resulta esencialmente coincidente con el expuesto, sin perjuicio de que, como luego veremos, mantengamos algunas ligeras diferencias en lo que se refiere a las explotaciones cuyo objeto esté dirigido al cumplimiento de los fines estatutarios (es decir, las propias), que el autor parece también sujetar a idéntico criterio; juicio que, en mi sentir, resulta matizable (incluso aunque se trate de explotaciones no contempladas en la lista del art. 7 de Ley 49/2002).

¹¹⁸² El ejemplo típico sería la venta de lotería de navidad con un pequeño recargo, o las rifas o tómbolas que pudiera realizar una entidad sin fin de lucro entre sus asociados y

Al punto de que no son pocos los autores que consideran que en este caso no es necesaria la existencia de conexión alguna con el fin institucional, bastando con que no superen el límite de los 20.000 euros. Así, MARTÍN DÉGANO¹¹⁸³, invocando la contestación de la DGT de 12 de enero de 2009 (consulta núm. V0033-09) y también BLÁZQUEZ LIDOY¹¹⁸⁴, trayendo a colación la contestación de la DGT de 12 de enero de 2009 a la consulta núm. V0033-09, en apoyo de su criterio de que las explotaciones económicas de escasa relevancia no tienen que estar relacionadas con el fin institucional¹¹⁸⁵.

5. LA POLÉMICA EXCLUSIÓN DEL ARRENDAMIENTO DEL PATRIMONIO INMOBILIARIO COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA

Para algunos autores¹¹⁸⁶, una de las innovaciones más importantes que introduce la Ley 49/2002 respecto de su predecesora, radica en la calificación de ciertas rentas, a las que se excluye de la consideración de rentas derivadas de explotaciones económicas. En efecto, el apartado 3º de este mismo artículo, dispone que «*el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica*» —a diferencia de la calificación que dicha actividad recibe en determinados impuestos¹¹⁸⁷—, de lo

simpatizantes; actuaciones que hasta ahora eran consideradas por la Administración Tributaria como explotaciones económicas gravadas. Así, la contestación de la DGT de 18 septiembre 2000 a la consulta núm. 1557-00.

¹¹⁸³ MARTÍN DÉGANO, I.: «Los Ayuntamientos y la exención en el IBI de las entidades no lucrativas...», *op. cit.*, p. 52 y nota 11.

¹¹⁸⁴ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de lucro privilegiadas», en AA.VV., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y Mecenazgo*, *op. cit.*, pág. 961.

¹¹⁸⁵ Según describe el autor, se trataba en el caso de una entidad no lucrativa de fines culturales, científicos y educativos que, entre otras actividades, organizaba visitas a yacimientos declarados patrimonio de la humanidad, así como a parques arqueológicos y con carácter accesorio contaba con una tienda en los yacimientos, donde vendía libros y objetos de recuerdo y en la que tenían instaladas máquinas expendedoras de bebidas. Para la DGT dichas actividades accesorias —que, señaladamente en el caso de las máquinas expendedoras, no guardaban relación directa con las actividades culturales, científicas y educativas— «podrían estar exentas al amparo de los números 11º y 12º del artículo 7 [de la Ley 49/2002] si cumplen con los límites cuantitativos contemplados en la norma», coligiendo de ello el citado autor que «los ingresos de la máquina de bebidas —actividad ajena a sus fines— estaría exento siempre que no superen el límite de los 20.000 euros». BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de lucro privilegiadas», *op. cit.*, pág. 961.

¹¹⁸⁶ Entre otros, RUIZ GARIJO, M.: «Entidades sin fines lucrativos: Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública», en AAVV, *Fiscalidad de las entidades de economía social* (Dir. CALVO ORTEGA), Thomson-Civitas, 2005, p. 432; MARCO SERRANO, L.M.: «El Régimen Fiscal Especial de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo». *Estudios Financieros* núm. 250, p. 16.

¹¹⁸⁷ Así, en el caso del IRPF, el artículo 27.2 de la Ley 35/2006 (LIRPF-2006) consideraría que el arrendamiento de bienes inmuebles constituye actividad económica, siempre que en su desarrollo se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a

que dichos autores parecen deducir que las rentas percibidas en ese concepto ya no tendrán cabida entre las de esta clase¹¹⁸⁸. Como veremos, esa ha sido también finalmente la interpretación que se está imponiendo tanto en el ámbito de la Administración estatal como de la jurisprudencia¹¹⁸⁹. Mi opinión es distinta.

llevar a cabo su gestión y se emplee, como mínimo, una persona contratada laboral a jornada completa. El precepto sería posteriormente modificado por el artículo 1.16 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en el sentido de suprimir el requisito de que fuera preciso un local, siendo pues suficiente para su consideración como actividad económica que para su ordenación se utilice una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En el caso del IVA, el art. 5.1.c) establece que «A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: [...] c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. *En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes*».

Por su parte, en el IAE, que mantiene igualmente, como hemos dicho, idéntico concepto de actividad económica que el de la definición antes transcrita del art. 3.3 de la Ley 49/2002 (cfr. art. 79.1 TRLHL), el arrendamiento de bienes inmuebles también se reputa actividad económica (de carácter empresarial), aunque no se disponga ni de personal laboral, ni de local alguno para la gestión de la actividad, como se llegó a exigir en el IRPF. No obstante, dicha actividad tributará en el IAE por *cuota cero*, no debiendo presentar tampoco declaración alguna, cuando la cuota del impuesto (el 0'10 por ciento del valor catastral) correspondiente a cada uno de los tipos de inmueble que contempla en los epígrafes 861.1, 861.2 y 862 de la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto (que respectivamente clasifican el alquiler de viviendas, el de locales industriales y otros, y el de inmuebles rústicos), sea inferior, en cada caso, a 601,01 euros; esto es, cuando los valores catastrales del conjunto de los inmuebles arrendados pertenecientes a cada uno de dichos tipos, no exceda de 601.010 euros (100 millones de pesetas). A este respecto resulta clarificadora la STS de 17 de septiembre de 2002 (rec. 6117/1997), ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Todo ello, al margen de que si concurren determinadas circunstancias, especialmente, cuando junto al arrendamiento se presten otra serie de servicios accesorios, el epígrafe de tributación puede ser diferente. Así, en la consulta DGT núm. 1853-00, de 11/10/2001, formulada por una entidad acogida al régimen de la Ley 30/1994, se indicaba que la actividad consistente en la cesión por horas de aulas, salas, etc., para la celebración de juntas, cursos, convenciones, etc., junto a la que se prestaban otros servicios accesorios tales como vigilancia, limpieza, electricidad, megafonía, etc., debía tributar en el IAE por el epígrafe 849.9 de la Sección 1ª (otros servicios independientes n.c.o.p.); mientras que en el caso de la cesión de pabellones, terrenos y demás instalaciones de uso deportivo, en la que se proporcionaban también los servicios accesorios anteriormente indicados, se clasificaba la actividad en el epígrafe 967.1 (Instalaciones deportivas).

¹¹⁸⁸ En este sentido, HERRERO MALLOL, quien afirma que como consecuencia del inciso final de dicho art. 3.3º «no se traslada el planteamiento del artículo 25.2 de la Ley 40/1998, relativo a [la] consideración de actividad [económica] cuando exista local exclusivo y persona contratada a jornada completa». HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Thomson-Aranzadi, 2003, p. 45. Igual criterio mantienen, RUIZ GARIJO, M.: «Entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, p. 432, y MARCO SERRANO, L.M.: «El Régimen Fiscal Especial de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo». *Estudios Financieros* núm. 250, p. 16.

¹¹⁸⁹ Contestación de la DGT de 25 de julio de 2007 a la consulta vinculante V1639-07; TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 957/2008); Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso, Sección 7ª, sentencia de

Considero que la expresión «a estos efectos», que se recoge en el aludido inciso del art. 3.3º (unida a otras consideraciones que más tarde se expondrán), cuanto menos, debiera plantear la duda de si la misma no impone interpretar que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario sólo se excluye de la calificación de explotación económica «a los efectos» —a los únicos efectos— del cálculo que dicho precepto establece para entender cumplido el requisito a que el mismo se refiere (a saber, el de que no ejerzan explotaciones ajenas a su objeto)¹¹⁹⁰. El tema reviste una singular trascendencia, porque, de aceptarse, ello conllevaría, entre otras consecuencias, que, a efectos distintos (v.gr., a los de su tributación en cada uno de los impuestos a que puedan estar sujetas), dicha actividad sí podría llegar a calificarse como explotación económica.

En efecto, de interpretarse que el criterio se adoptó «a efectos de esta Ley» (en consonancia con el inicio del párrafo), la consecuencia es que el arrendamiento de inmuebles, por el mero hecho de llevarse a cabo por una ESFL, queda excluida de la consideración de explotación económica a todos los efectos que conciernen a este régimen especial y, por consiguiente, ni los ingresos derivados de la misma pueden calificarse como rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas¹¹⁹¹, ni intervienen en el cómputo del límite del 40 por ciento establecido en este precepto, ni se integran en la base imponible del IS¹¹⁹², ni dicha actividad queda sujeta al IAE¹¹⁹³, disfrutando, por otra parte, los inmuebles arrendados, de la exención en el IBI que prevé el art. 15.1¹¹⁹⁴.

3 de diciembre de 2012 (recurso 580/2011); TSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, Sentencia núm. 393/2020, de 16 Jun. 2020 (Rec. 1461/2019).

¹¹⁹⁰ La misma duda se planteaba certeramente PEDREIRA, para quien tampoco estaba claro que la consideración de que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario no tuviera la calificación de explotación económica «sea sólo a efectos del requisito solicitado en el artículo 3º o si es extensible a toda la Ley 49/2002». PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo... op. cit.*, pág. 101.

¹¹⁹¹ En este sentido, como ya dijimos en el apartado anterior, se pronuncian, entre otros, HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal... op. cit.*, p. 45; RUIZ GARIJO, M.: «Entidades sin fines lucrativos...», *op. cit.*, p. 432; o, MARCO SERRANO, L.M.: «El Régimen Fiscal Especial de las Entidades Sin Fines Lucrativos...», *op. cit.*, p. 16, quienes consideran que como consecuencia del inciso final de dicho art. 3.3º «no se traslada el planteamiento del artículo 25.2 de la Ley 40/1998, relativo a [la] consideración de actividad [económica] cuando exista local exclusivo y persona contratada a jornada completa». Cfr., HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios...*, *op. cit.*, p. 45.

¹¹⁹² De acuerdo con el art. 8 Ley 49/2002, «[e]n 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».

¹¹⁹³ Art. 15.2 Ley 49/2002.

¹¹⁹⁴ Recuérdese, que conforme a la redacción del art. 58.1 de la anterior Ley 30/1994, la exención en el IBI no alcanzaba a los «bienes cedidos a terceros mediante contraprestación».

Por el contrario, de aceptarse la hipótesis de que la exclusión se establece a los efectos del cómputo del porcentaje que determina el cumplimiento o no del requisito a que se refiere este apartado, ello conllevaría que, *a efectos distintos de dicho requisito*, esta actividad sí pudiera llegar a calificarse como explotación económica.

Así, cabría seguir considerando que el arrendamiento inmobiliario tiene, *a efectos del IS*, la consideración de explotación económica, cuando cupiera estimar que supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sin perjuicio de que, en otro caso (es decir, si no concurren las circunstancias que permiten esa calificación), los ingresos derivados de dicho arrendamiento, se califiquen como rendimientos del capital inmobiliario, exentos de dicho Impuesto, conforme a lo establecido en el art. 6.2º Ley 49/2002. Lo mismo ocurriría en el IAE: dicha actividad seguiría siendo calificable como actividad económica, de ajustarse al concepto que contiene tanto el art. 3.3º de esta Ley, como el art. 79.1 TRLHL, no quedando sujeta al Impuesto, en caso contrario. Otro tanto cabría decir del IBI y del IIVTNU, en los que operaría la exención prevista en el art. 15 L49/2002, según que la actividad fuese o no susceptible de calificarse como explotación económica a efectos del IS.

Todo ello, naturalmente, sin perjuicio de que, aunque constituya explotación económica, pueda, no obstante, quedar igualmente exenta, si se tratase de una explotación económica «auxiliar o complementaria» (ya sea de las que caben dentro de la lista del art. 7, ya de las que puedan calificarse así al amparo del apartado 11º) o, por su entidad, cupiera reputarse de «escasa relevancia», de conformidad con el apartado 12º de dicho mismo artículo.

Aparentemente, no muy lejanos de esta posición, parecen encontrarse CRUZ AMORÓS Y LÓPEZ RIBAS¹¹⁹⁵. Para dichos autores, «esta disposición no supone la exención [sic] de *cualquier actividad inmobiliaria* que puedan realizar las entidades sin fin de lucro»¹¹⁹⁶. A su juicio, la intención del precepto es *aclarar* que «*el mero arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad, recibido en concepto de dotación patrimonial, donación o aportación, cualquiera que sea la forma en que se realice, no puede considerarse explotación económica, sino rendimiento del capital inmobiliario*», concluyendo que «*cualquier otra actividad inmobiliaria que pudiera realizar una entidad que*

¹¹⁹⁵ CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit. p. 33.

¹¹⁹⁶ Aunque los autores se refieren claramente al art. 3.3º que aquí estamos analizando, probablemente tuvieron en mente el art. 6.2º, que declara *exentas* «las [rentas] procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres», lo que es congruente con la calificación de *rendimientos de capital inmobiliario* que luego hacen respecto de los *ingresos derivados del arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad*. De ahí, pensamos, que aludan a una exención de la que el artículo analizado no trata. Cfr., CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit. p. 33.

reúna los requisitos de la definición antes transcrita [se refieren a la definición de actividad económica contenida en este art. 3.3º] , se considerará, sin duda, explotación económica a los efectos de la Ley»¹¹⁹⁷.

Coinciden, pues, dichos autores en que las actividades inmobiliarias desarrolladas por una entidad sin fin de lucro, deben calificarse como explotación económica cuando se ajusten a la definición que de ésta se contiene en el art. 3.3º. Pero, obsérvese que dicha conclusión, sólo la predicen de «*cualquier otra actividad inmobiliaria*», esto es, de cualquier otra *distinta* del arrendamiento del patrimonio (al menos, según dichos autores, del recibido en concepto de dotación o por cualquier título gratuito). Ello se debe a que parten de la consideración de que el «mero arrendamiento», no se ajusta a dicha definición, *no constituye actividad económica*. En otras palabras, los ingresos derivados del arrendamiento de dichos bienes, sólo dejan de considerarse rendimientos del capital inmobiliario, cuando la actividad desarrollada excede del «*mero arrendamiento*», pasando a constituir «otra actividad inmobiliaria», susceptible, entonces, de ser calificada como explotación económica.

En este sentido, la argumentación y la propia literalidad de la expresión empleada por dichos autores («mero arrendamiento») nos evocan cierta doctrina, relativa al art. 50.1 de la Ley 30/1994, que conviene traer a colación. En efecto, dicho artículo 50.1 contemplaba una deducción en la base imponible del IS, del 100 por 100 de los rendimientos procedentes del arrendamiento de los bienes inmuebles que constituyeran el patrimonio de las entidades acogidas al régimen de dicha Ley¹¹⁹⁸. Pues bien, como se encargó de precisar la DGT en contestación a la consulta núm. 1853-00, de 11/10/2001, la deducción establecida en dicho precepto operaba *exclusivamente* respecto del «mero arrendamiento», pero no cuando la actividad excedía de aquél: v.gr., cuando su combinación con otros elementos o circunstancias (en el caso de la consulta, la prestación conjunta de otros servicios accesorios) permiten conceptuar dicha actividad como explotación económica¹¹⁹⁹.

¹¹⁹⁷ Vid, CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit. p. 33. La cursiva es mía.

¹¹⁹⁸ La redacción inicial de dicho artículo 50.1 L30/94 sólo contemplaba la deducción respecto de los rendimientos derivados del arrendamiento de los bienes inmuebles «*que integrasen la dotación fundacional*». Posteriormente, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (art. 33), modificaría dicho artículo, con efectos para 1998, extendiendo la deducción a todos los inmuebles que constituyeran su patrimonio.

¹¹⁹⁹ En la contestación a dicha consulta se abordaban dos cuestiones: por un lado, el epígrafe de tributación en el IAE por la actividad consistente en la cesión a terceros mediante contraprestación, de salas, aulas o terrenos por horas, para la realización de diversas actividades (juntas, conferencias, cursos, convenciones, etc), junto a la que se proporcionaban diversos servicios accesorios (vigilancia, limpieza, electricidad, megafonía y similares); y, por otro, el sometimiento a retención a cuenta del IS y la aplicación de la reducción del 100 por 100 establecida en el citado art. 50.1 L30/94, respecto de los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles. En relación a esta última cuestión, que es la que ahora nos interesa, considera la DGT que *dicha actividad, en cuanto comprende «una pluralidad de*

En definitiva, cabe interpretar que para dichos autores el inciso que comentamos no estaría *alterando* la calificación que pudiera corresponder a dicha actividad, sino *aclarando*, haciendo evidente, que el «mero arrendamiento» del patrimonio inmobiliario de la entidad, no constituye explotación económica.

Por nuestra parte, consideramos que lo relevante para calificar dicho arrendamiento como explotación económica, o lo que explicaría, por el contrario, la conceptualización de los ingresos derivados del mismo como rendimientos de capital inmobiliario, no es el concepto en que se tienen o reciben los bienes integrantes de dicho patrimonio¹²⁰⁰, sino *cómo se organizan y, en su caso, se combinan con otros factores, para obtener los recursos que luego se aplican al cumplimiento de sus fines*. En ese sentido, lo que los autores citados aluden como «mero arrendamiento» constituirá, a nuestro juicio, explotación económica si reúne los requisitos necesarios para dicha calificación. Y es justamente esto lo que ha querido evitar el Legislador. Esto es, pensamos que el precepto que comentamos no ha pretendido *aclarar*, sino que ha «*manipulado*» —si se me permite la expresión—, la regla que él mismo establece como criterio de calificación de las actividades, de forma que ante la eventualidad de que con arreglo a dicho criterio, correspondiera considerar la actividad como explotación económica, excluye dicha consecuencia, impidiendo así, que llegue calificarse de ese modo.

En ese sentido, la pregunta que debemos formularnos, es cuál es la finalidad que se perseguía, lo que, a su vez, nos dará la clave para responder la cuestión que nos planteábamos al inicio: si se pretendió extender dicha

*servicios que tributan por epígrafes específicos», constituye una actividad económica diferenciada del «mero arrendamiento», concluyendo que «al no tener la actividad de cesión la consideración de arrendamiento de bienes inmuebles que constituyen el patrimonio de la consultante [sino la de explotación económica], los rendimientos derivados de la misma no tendrán derecho a la reducción del 100 por 100 a que hace referencia el art. 50 de la Ley 30/1994». A mi juicio, sin embargo, la alusión en esta consulta a la prestación de otros servicios complementarios junto al arrendamiento *stricto sensu*, no debe llevarnos a la errónea conclusión de que si dichos servicios accesorios no están presentes, el arrendamiento no constituye actividad económica. Aunque la combinación con otras prestaciones puedan facilitar, en el caso concreto, la comprensión de que nos encontramos verdaderamente ante una explotación económica, debe subrayarse, como ya señalamos en la nota 1187, que *la actividad de alquiler de inmuebles, por sí sola* (siempre, claro está, que suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios), *constituye una actividad económica*, que se encuentra clasificada en los epígrafes que integran el Grupo 86 (alquiler de inmuebles) de la Sección 1ª de las Tarifas del Impuesto; sin perjuicio de que la prestación de ciertos servicios accesorios o la concurrencia de otras circunstancias, determinen que la clasificación de la actividad haya de producirse en otros epígrafes.*

¹²⁰⁰ Recuérdese, que para dichos autores el arrendamiento de los inmuebles integrantes del patrimonio de la entidad cuando se reciben como parte de la dotación o han sido donados o aportados no constituye explotación económica, «cualquiera que sea la forma en que [dicho arrendamiento] se realice». CRUZ AMORÓS, M. Y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit. p. 33.

«manipulación» a todos los efectos que conciernen a este régimen especial, o si, por el contrario, se quiso que quedaran *limitados al ámbito del requisito que analizamos*. Pero antes de exponer nuestra opinión, debemos dar cuenta aún de otra interpretación, que parte de postulados bien distintos.

En efecto, otra forma de enfocar la cuestión, es la que plantean PALLARÉS RODRÍGUEZ ET ALII¹²⁰¹. Para dichos autores, lo que hace el art. 3.3º es aclarar que «el arrendamiento del patrimonio inmobiliario *no puede ser desarrollado por las entidades sin fines lucrativos como una actividad económica*», de lo que coligen que el único tratamiento tributario posible de los ingresos que obtengan de dicho arrendamiento es el de rendimientos del capital inmobiliario. En otras palabras, si no hemos captado mal su pensamiento, dichos autores consideran que el inciso que comentamos lo que está imponiendo a las ESFL es la prohibición de arrendar su patrimonio inmobiliario con criterios empresariales o, más exactamente, utilizando un local y personal laboral para su realización.

Manifiestan en ese sentido, que en el IRPF la actividad de arrendamiento puede constituir una actividad económica, no ya por ordenar por cuenta propia medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sino por cumplir dos requisitos: contar, al menos, con un local exclusivamente destinado al desarrollo de la actividad, y emplear en la misma, como mínimo, una persona contratada en régimen laboral a jornada completa¹²⁰². Ello permite, según dichos autores, que el contribuyente pueda optar entre que las rentas obtenidas se califiquen como derivadas de una explotación económica, o que lo sean como rendimientos del capital inmobiliario, con sólo dejar de cumplir alguno de dichos requisitos. Opción, que niegan que pueda ser ejercida por las ESFL. Para PALLARÉS RODRÍGUEZ ET ALII, «[e]l requisito que se contempla es para que la entidad tenga la consideración de ser sin fin de lucrativo y pueda optar por el régimen fiscal especial que se contiene en esta Ley 49/2002. En este supuesto, las entidades sin fines lucrativos no desarrollarán, en ningún caso, una actividad económica cuando arrienden su patrimonio»¹²⁰³.

¹²⁰¹ PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.; GONZÁLEZ QUINTANA, MªJ.; RODRÍGUEZ ARIZA, L.; y CARRASCO DÍAZ, D.: *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, p. 74, nota 140.

¹²⁰² Permítasenos apostillar aquí que, al margen de la modificación legal de que nos hicimos eco en la anterior nota 1187, pfo, 1º, la exigibilidad de dichos requisitos ha sido insólitamente objeto de criterios divergentes dentro de la propia Administración Tributaria, tanto en lo que se refiere a su exigencia inexcusable o como simple indicio de que se trata de una explotación económica, como en los supuestos de los grupos societarios en que dichos requisitos se cumplen en cuanto a grupo, pero no individualmente por cada sociedad del mismo. Sobre el tema puede consultarse el trabajo de ROIG SÁNCHEZ, A.: «Arrendamiento de inmuebles: local y empleado. Requisitos mínimos pero no suficientes e incidencia en los grupos de sociedades», *Diario La Ley*, nº 8265, Sección Tribuna, 6 Mar. 2014, Año XXXV.

¹²⁰³ PALLARÉS RODRÍGUEZ, ET ALII: *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, op. cit., p. 74, nota 140.

En mi opinión, sin embargo, nada se opone a que una ESFL pueda desarrollar el arrendamiento de su patrimonio inmobiliario como explotación económica, lo mismo que, dentro de los límites que impone el art. 3.3º, pueden ejercer otras actividades económicas ajenas a su objeto. Y, si bien es cierto que el inciso que analizamos se encuentra dentro de los requisitos establecidos para que una entidad pueda considerarse sin fin de lucro a efectos de esta Ley, estimamos que, lejos de la prohibición que sugieren los autores citados, su propósito consiste, contrariamente, como a continuación expondremos, en evitar que el eventual ejercicio de dicha actividad en forma de explotación económica pueda impedir el disfrute de este régimen fiscal.

En efecto, pensamos que lo que se pretende en el inciso que analizamos, es evitar que determinadas entidades sin fin de lucro con un importante patrimonio inmobiliario arrendado —realidad probablemente frecuente en el caso de fundaciones—, pudieran quedar al margen de este régimen especial, como consecuencia de que las rentas por arrendamiento, al representar en ellas un porcentaje alto de sus ingresos totales, les impidieran cumplir el requisito establecido en este artículo 3.3º, al sobrepasar, por sí solas o en unión de otras rentas por actividades ajenas a su objeto, el límite del 40 por ciento que, como máximo, impone dicho precepto. O cuanto menos, que no quiso mermarse la capacidad de maniobra que dicho porcentaje representa, en orden a poder ejercer actividades ajenas con que procurarse una fuente de ingresos adicional al que deriva de su patrimonio.

En definitiva, pensamos que se pretendió conciliar dicho margen con la eficiencia en la gestión del patrimonio, evitando que la adopción de fórmulas de explotación del mismo propias ámbito empresarial, pudiera restar espacio a otras iniciativas. Y de ser éste el propósito del precepto, no parece que haya méritos para considerar que, *a otros efectos*, dicha actividad no pueda tener, si corresponde, la calificación de explotación económica.

En este último sentido, consideramos que la interpretación por la que nos inclinamos, resulta menos perturbadora que la alternativa de considerar que quiso excluirse dicha calificación a todos los efectos que conciernen a este régimen especial, lo que nos llevaría a estimar, por ejemplo, que el arrendamiento inmobiliario (v.gr., cuando concurren las circunstancias del art. 25.2 TRIRPF) tiene la consideración de actividad económica si la ejerce una persona física, una entidad lucrativa o una entidad sujeta al régimen de las parcialmente exentas, y no la tiene, sin embargo, si la ejerce una ESFL, aunque, en todos los casos, concurren las mismas circunstancias.

En definitiva, y *a modo de conclusión*, estimo que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario, cuando dicha actividad se encuentre organizada de manera que suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios, constituye *explotación económica*, sin perjuicio de que, por mor del último inciso del art. 3.3º, *dicha actividad no se considere como tal, a los efectos del límite del 40 por ciento que, como máximo, impone el art. 3.3º*; esto es, a los efectos del cumplimiento del requisito que restringe el ejercicio de

actividades ajenas a sus fines, quedando sujeta en todo lo demás, al mismo tratamiento que el de las restantes explotaciones económicas.

Por el contrario, cuando en la actividad no concurren los requisitos que permitirían calificarla como explotación económica, los rendimientos derivados de la misma tendrán la calificación de *rendimientos del capital inmobiliario*, exentos del IS, conforme al art. 6º.2, así como de los demás tributos que contempla la Ley 49/2002, recibiendo, en suma, el tratamiento fiscal que este régimen previene para dicho tipo de rentas.

Debemos reiterar, sin embargo, que tanto la Administración Tributaria del Estado como algunos Tribunales Superiores de Justicia y la Audiencia Nacional se han decantado —hasta ahora— por otra interpretación¹²⁰⁴. Aunque es importe anotar, dado el principio de congruencia a que vienen sujetos los jueces y tribunales, que en ninguno de los supuestos a que he hecho mención se hizo un razonamiento como el expuesto, sino que se basaron, en esencia, en la circunstancia de que el arrendamiento inmobiliario no se encuentra entre las explotaciones económicas exentas del art. 7 de la Ley; planteamiento frente al cual el criterio jurisprudencial no puede considerarse erróneo. Pero, en mi sentir, falta el análisis desde la perspectiva que hemos defendido aquí.

No entiendo que la posición del legislador y sus intérpretes sea la de avalar acríticamente un trato discriminatorio. No parece de recibo que la voluntad unilateral del rico mecenas, del fundador altruista, salga fiscalmente mejor parada que otras fórmulas más democráticas de contribuir al bien común. Adviértase, por ejemplo, que una asociación de utilidad pública, que habitualmente carece de un importante patrimonio y cuyo funcionamiento es posible gracias a la contribución de sus asociados, cabe que tenga que arriesgarse a emprender actividades económicas para poder conseguir los recursos que necesita para llevar a cabo sus fines; supuesto en que tales ingresos, en la medida en que son obtenidos en explotaciones económicas ajenas, quedan sujetos y no estarán exentos de los tributos de que trata este régimen fiscal especial. En cambio, una fundación, que, por definición, es la personalización de un patrimonio adscrito a un fin y en la que, por tanto, la posibilidad de la explotación empresarial del mismo es un recurso sencillo, no sólo se la excluye de que pueda quedar afectada por los límites del art. 3.3º —lo que, como expliqué, parece razonable—, sino que, a diferencia de otras ESFL —y esto nos parece menos explicable— se la exime de que los ingresos obtenidos en dicha explotación empresarial igualmente ajena a sus fines queden sujetos en ningún momento a ninguno de los tributos a que se refiere el régimen especial. Ni en el IS, ni el IBI, ni el IAE ni en el IIVTNU...

Repetiré de nuevo que el régimen fiscal de la Ley 49/2002 no es el régimen fiscal de las asociaciones, de las fundaciones, de las ONGDs... No. Es el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro como categoría fiscal unitaria. Y, bajo esa perspectiva, no cabe una interpretación que haga posible que el

¹²⁰⁴ Vid, la citada en la anterior nota 1189.

mismo tipo de sujetos llevando a cabo explotaciones económicas en ambos casos ajenas por completo a los fines de interés general reciban un trato fiscal distinto sin una justificación objetiva y suficiente. Estimo que con ello se resiente tanto el principio de igualdad, entendido no en términos puramente formales sino materiales: desde la necesidad de que esa igualdad sea «real y efectiva», como el principio de capacidad económica contemplado desde una visión sintética.

IV. BENEFICIARIOS

Si se admite que la enseñanza es un fin de interés general y que una entidad dedicada a la docencia y sin ánimo de obtener un lucro partible puede considerarse, en principio, como una entidad no lucrativa, podría plantearse la hipótesis —por lo demás, nada descabellada en la práctica— de un colegio para hijos de las élites adineradas de las que se obtengan importantes sumas por impartirles una educación selecta. Aunque su fin no sea repartir beneficios e, incluso, mantenga dos o tres becarios gratuitamente, cabría cuestionarse, sin embargo, si ello es justificación suficiente para merecer un trato fiscal de favor respecto a otras entidades de mercado que presten también servicios de enseñanza, aunque su fin sí sea la obtención de un beneficio partible. Lo que quiero decir, es que el ánimo de lucro es uno de los indicadores —pero no el único— de que se produce una restricción del ámbito de los potenciales destinatarios de las actividades propias de la entidad; actividades que para que pueda entenderse que satisfacen fines de interés general, han de orientarse a beneficiar *a la sociedad en su conjunto* —o, cuando menos, a «colectividades genéricas de personas», como establece el art. 3.2 de la Ley estatal de Fundaciones— y no, por ejemplo, a élites o colectivos determinados.

Pues bien, el cuarto requisito establecido por el artículo que analizamos, consiste, justamente, en la interdicción de 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, puedan ser los destinatarios principales de sus actividades o beneficiarse de condiciones especiales para utilizar los servicios que puedan prestar las entidades de que tratamos.

La idea central, el principio que anima el precepto, es clara y cabe decir que común a los regímenes jurídicos de las entidades llamadas a ser consideradas sin fin de lucro a efectos del régimen fiscal que nos ocupa. Sin embargo, su plasmación en la Ley de fundaciones (art. 3) y en la LODA, por lo que respecta a los requisitos para obtener la declaración de utilidad pública en el caso de las asociaciones [(art. 32.1.b)], no es, sin embargo, coincidente.

Desde la perspectiva de la Ley 49/2002, una entidad cuyos servicios y prestaciones estén dirigidos a beneficiar fundamentalmente —tengan como «destinatarios principales»— a sus miembros, asociados o fundadores o a personas determinadas vinculadas a la misma (patronos, directivos, representantes estatutarios, etc.), no puede considerarse que persiga el interés

general, sino el ***interés particular*** de individuos determinados o de un concreto y cerrado círculo de personas. Por consiguiente, no podrá beneficiarse de un régimen tributario que encuentra su fundamento en la promoción y tutela de determinadas entidades *en cuanto tengan como fin* la satisfacción de necesidades que afectan a *colectividades genéricas de personas* o la provisión de ciertos bienes, materiales o inmateriales, que resultan de interés para *la sociedad en su conjunto*¹²⁰⁵.

La Ley 50/2002, por su parte, cuando contempla análoga prohibición en su art. 3, al margen de referirse literalmente a que no podrán «constituirse» fundaciones con la «*finalidad principal*» de beneficiar a dichas personas (de lo que cabría inferir que sí es posible su constitución reservando para las mismas algún tipo de ventaja o beneficio siempre que se trate de un fin accesorio o subordinado¹²⁰⁶), añade también una apostilla en el último inciso de su apartado 3, que, interpretada a contrario, parece reducir el perímetro de la prohibición, pues se refiere a que tampoco podrán ser beneficiarias las «*personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general*», de lo que cabría inferir, *a contrario*, que sí podrían en el supuesto de que las beneficiarias fueran asociaciones de utilidad pública, fundaciones u otras entidades no lucrativas, públicas o privadas, siempre que éstas persigan fines de interés general.

¹²⁰⁵ Así, en la **contestación de 01/04/2005 a la consulta vinculante V0543-05**, se trataría el caso de una fundación cuyo «objeto social» (sic) consistía en la prestación de servicios médicos, de asistencia sanitaria y de hospitalización que se ofrecían al público a precios normales de mercado, pero que eran disfrutados principalmente —de forma significativa decía la consulta— por dos de las entidades fundadoras (una de ellas, una mutua de seguros), retribuyéndose también dichos servicios a precios de mercado. Para la Administración Tributaria, dado que una parte significativa de las actividades o servicios que realizaba la fundación consultante se destinaban a sus fundadores, incluso aunque éstos no se beneficiasen de condiciones especiales, había de concluirse que eran los destinatarios principales de dichas actividades, por lo que se incumplía el requisito 4º del artículo 3 de la Ley 49/2002.

En la misma línea, cabe recordar la **contestación evacuada por la DGT a la consulta núm. 932/2007, de 10 mayo** (JUR 2007\147264). Se trataba en el caso de una fundación que tenía por finalidad la defensa del medio ambiente, cuyo cometido, según se desprende de la contestación evacuada, consistía en hacerse cargo del sistema integrado de gestión de residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, habiendo sido constituida por dos asociaciones de fabricantes de electrodomésticos. Según destacaba la DGT, de los términos de la consulta se desprendía que la actividad de la fundación se orientaba a dar cumplimiento a las obligaciones impuestas por Ley a los productores de aparatos eléctricos y electrónicos, los cuales se adherirían al sistema integrado de gestión, siendo, por tanto, los principales beneficiarios del sistema gestionado por la fundación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 del Real Decreto 208/2005, sobre aparatos eléctricos y electrónicos y la gestión de sus residuos. En consecuencia, concluiría el citado Centro directivo, no se cumple el requisito del apartado 4 del artículo 3 de la Ley 49/2002, por cuanto los fundadores son los representantes de los productores de estos aparatos eléctricos y electrónicos, destinatarios de la actividad de la fundación.

¹²⁰⁶ De la misma opinión, entre otros, CARRANCHO HERRERO, T.: «Los estatutos», en AA.VV., *Tratado de Fundaciones* (dir.: Beneyto Pérez, J.M. y coord.: Rincón García Loygorri, A.), Edit. Boch, Barcelona, 2007, tomo 1, p. 470-471.

A este respecto cabría traer a colación las consideraciones que más atrás formulé acerca de la necesidad de que, al igual que las asociaciones de entidades sin fin de lucro, las federaciones a que se refiere el art. 2.f) de la Ley 49/2002 estuvieran integradas necesariamente por asociaciones de utilidad pública¹²⁰⁷. Se recordará que allí señalaba que «la razón de dicha exigencia estriba en el hecho de que estas organizaciones —las federaciones y asociaciones de entidades— tienen como *principal designio* o, al menos, como una de sus principales funciones la de prestar asistencia y apoyo de muy diversas formas a las entidades que las componen, de modo que si entre ellas se encontraran algunas que no ostentaran la calificación de entidades sin fin de lucro, *id est* que no persiguieran fines de interés general o, aun persiguiéndolos, no se hubiere verificado por la Administración [...] se correría el riesgo de que pudieran beneficiarse entidades que persiguieran fines de interés particular o buscaran un lucro, en el sentido amplio de obtención de ventajas en el exclusivo provecho de sus miembros, fundadores o personas afines». Sin embargo, terminábamos concluyendo, cuando esos miembros son, a su vez, entidades sin fin de lucro no hay peligro o, al menos, se minimiza riesgo de que la entidad pueda instrumentalizarse al servicio de personas o entidades ajenas al interés general. La misma idea, anotábamos, se reitera luego en el art. 33.2 de la misma Ley 50/2002 cuando dispone que «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 [...]».

En todo caso, lo que resulta evidente es que instituciones del tipo de las *fundaciones familiares*, además de excluidas del manto protector del art. 34 CE («se reconoce el derecho de fundación *para fines de interés general*, con arreglo a la ley») y de nuestra legislación ordinaria, han de entenderse situadas extramuros de este régimen fiscal. Y ello, a mi juicio, como más adelante comentaré, a pesar de que el art. 3.2 de la Ley 50/2002, luego de establecer que «la finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas», exceptúe de esa consideración a «los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares».

Pues bien, desde estos fundamentos es desde los que ha de interpretarse el requisito que comentamos, evitando caer, sin embargo, en una lectura maximalista y desmedida, en el sentido de que, en ningún caso, las personas que menciona puedan beneficiarse de los bienes y servicios que la entidad proporcione. Desde luego, podrán beneficiarse de éstos *como cualquier otro usuario*, sin que por ello se quiebren un ápice las exigencias impuestas por este apartado¹²⁰⁸. La propia literalidad del precepto indica que lo que se proscribe es que puedan ser los destinatarios «*principales*», pero nada

¹²⁰⁷ Vid., *supra*, Capítulo III, apartado VI.3.

¹²⁰⁸ De igual criterio, CARRANCHO HERRERO, T.: «Los estatutos», en AA.VV., *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, págs. 470-471.

obsta a que, sin haberse constituido esencialmente con el fin de que su actividad les aproveche, puedan beneficiarse como uno más de sus potenciales destinatarios, en igualdad de condiciones que el resto¹²⁰⁹.

Cuestión distinta es si la expresión utilizada por la Ley 49/2002: *destinatarios principales*, autoriza una interpretación que, sin cuestionar el principio básico en que se asienta —el interés general—, permita, no obstante, algún beneficio especial para personas determinadas. En ese sentido, algún autor señala que lo que el art. 3.4^o prohíbe es que éstas sean los destinatarios «principales», pero no que puedan serlo *incidentalmente*, siempre que ese beneficio incidental tenga una relevancia insignificante en relación con la función social desarrollada por la entidad¹²¹⁰.

Aunque me inclino por una interpretación flexible y ponderada, atendiendo a las circunstancias de cada caso, lo cierto es que la literalidad de artículo parece, no obstante, impedirlo: «...*ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios*»; inciso éste, que conecta, por otro lado, con la ausencia de ánimo de lucro, en el sentido amplio que ya vimos, negadora de la búsqueda de cualquier ventaja o provecho individualizable.

Es oportuno señalar a este respecto que el art. 3.3 de la Ley 50/2002, de análogo tenor al que venimos comentando, no contempla, sin embargo, el inciso relativo a las «condiciones especiales», si bien es cierto que su art. 23 c) recoge, como principio de actuación obligado para las fundaciones, el «actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios». No obstante, obsérvese que el enfoque de este último principio no es absolutamente coincidente: no se sitúa ahora en el terreno del interés general o en el de la existencia de un lucro en sentido amplio, sino en el de la proscripción de una desigualdad carente de un fundamento objetivo y razonable. En todo caso, resulta un argumento más en contra, porque la admisibilidad de que fundadores, patronos, etc., puedan disfrutar de los bienes y servicios de la entidad, tiene su fundamento *en su pertenencia a la categoría genérica de beneficiarios*. No creo que la mayor contribución de ciertos

¹²⁰⁹ En este sentido, por ejemplo, el art. 3.2 de la Ley 1/1998, de 2 marzo, de fundaciones de la Comunidad de Madrid, dispone que «No podrán constituirse fundaciones con la finalidad de destinar sus prestaciones al cónyuge o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive de consanguinidad o afinidad, o bien a quienes guarden idénticos lazos familiares o de parentesco con los patronos, directivos y administradores de las mismas. *No obstante, tales familiares o parientes podrán ser beneficiarios de dichas prestaciones siempre que formen parte de las colectividades genéricas de personas destinatarias de la finalidad fundacional*. En este caso los fundadores, patronos, directivos y administradores de los mismos se abstendrán de conocer en los procesos o decisiones previstas en el párrafo anterior, siendo nulas de pleno Derecho las adjudicaciones o rentas con infracción de la presente disposición».

¹²¹⁰ Así, PEDREIRA: «Sería el supuesto —señala dicho autor— de la constitución de una entidad para la asistencia a personas con deficiencias psíquicas, en la que el fundador se reserva una plaza para alguno de sus familiares. Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., pág. 109. Un ejemplo similar exponía también CARRANCHO HERRERO, T.: «Los estatutos», en AA.VV., *Tratado de Fundaciones*, op. cit., pág. 471.

destinatarios (donantes, fundadores...), sirva para justificar esa desigualdad. Lo expresaremos de otra manera: si esos servicios que presta la ESFL, cuyo trato fiscal favorable se justifica con frecuencia en que desempeñan funciones que corresponde realizar al Estado, fuesen prestados directamente por la Administración ¿sería admisible un trato preferencial, por ejemplo, por ser un gran contribuyente? La respuesta resulta obvia. Ahora bien, no nos engañemos, en la práctica el fundador o el donante pueden entregar bienes y derechos de cualquier clase, con lo que probablemente se entregarán con determinadas restricciones o reservas. En tales casos, obsérvese, no será la ESFL la que proporcione un uso privilegiado, sino que el sujeto estará utilizando sus facultades sobre los bienes y derechos entregados con tales restricciones. Otra cuestión será si la entrega de esos bienes o derechos permite, a su vez, deducciones fiscales para el donante. Pero eso atañe al régimen del mecenazgo, que no corresponde abordar aquí.

Permítaseme advertir, en sentido contrario al que vengo exponiendo, que, según cierta lectura, el requisito que establece el art. 32.1.b) de la LODA, en relación con las asociaciones de utilidad pública, es que «su actividad no esté restringida 'exclusivamente' a beneficiar a sus asociados» lo que llevaría a la Audiencia Nacional en su sentencia de 9 de septiembre de 2009, a declarar que no es admisible equiparar "exclusivamente" con "fundamentalmente" o "principalmente"¹²¹¹. Según esto, a primera vista parecería que no existe óbice para que una asociación se declarase de utilidad pública si su actividad no beneficia «exclusivamente» a sus asociados, aunque éstos sí sean sus «principales» beneficiarios. En realidad, el problema estriba no tanto en que los asociados sean los principales beneficiarios como en que las condiciones para el acceso a la condición de socio, y con ella al disfrute de las prestaciones que conlleve la pertenencia a la asociación, no supongan una limitación injustificada o no se encuentren formuladas en términos tales que, en realidad, revelen que se trata de una asociación cerrada —una suerte de club— en la que los

¹²¹¹ Me refiero en el texto a la Sentencia dictada con fecha 9 de septiembre de 2009 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN) en el recurso núm. 277/2008, interpuesto por la Sociedad española de inmunología clínica y alergología pediátrica contra la resolución del Ministerio del Interior denegatoria de la declaración de utilidad pública. La sentencia de la AN, cuestionable a mi modo de ver en diversos puntos, fue confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de marzo de 2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª, rec. 5885/2009), si bien el Alto Tribunal, con mejor criterio, a mi juicio, tras recordar que conforme al art. 32.1.b) de la LODA la asociación ha de estar abierta y que los potenciales beneficiarios no pueden hallarse limitados por condicionamiento de ningún tipo, pues ello excluiría la posible declaración de utilidad pública de la asociación, se fundaría en que, «a la vista de lo expresado, el contenido de los estatutos y la memoria de actividades, efectivamente la asociación de referencia posee unos fines de interés general, dado que realiza una actividad dirigida en definitiva a una colectividad genérica de personas, consistentes en la protección de la salud y el fomento de la educación sanitaria, en el ámbito de la neumología infantil, y no presta un servicio que esté orientado a la satisfacción de los intereses particulares de sus asociados». Para la Audiencia Nacional, en cambio, entre otras consideraciones, como la inadmisibilidad de equiparar «exclusivamente» con «fundamentalmente» a que aludimos en el texto, partía, en un confuso relato, de que la LODA no exige en ningún momento que la actividad de la Asociación deba ir orientada a una colectividad genérica de personas ni en su art. 32 identifica utilidad pública con fines generales.

servicios y actividades sólo pueden ser disfrutados por un número finito y determinado de personas. En todo caso, aun en el supuesto de que la literalidad del art. 32.1.b) LODA permitiera que pueda declararse de utilidad pública una asociación de tales características, es evidente que ello no significa que vaya a poder disfrutar del régimen de la Ley 49/2002, pues ésta no emplea el término «exclusivamente», sino «principalmente».

Al margen de lo anterior, conviene apostillar que la expresión «utilizar sus servicios», que se contiene en el art. 3.4º de la Ley 49/2002 al referirse a las condiciones especiales, abarca también el *uso de bienes e instalaciones* afectas a la entidad (repárese en que el precepto ya ha hecho mención a las «*actividades*»). En este sentido, lo que denota el inciso es una especial sensibilidad por salir al paso de eventuales subterfugios que permitan la constitución de entidades sin fin de lucro (*rectius*: de «aparentes» entidades sin fin de lucro), bajo cuya forma, habiéndose asegurado una posición de dominio —v.gr., como patronos, directivos, etc.— puedan sus fundadores seguir aprovechándose del patrimonio afecto, en condiciones fiscalmente privilegiadas.

Hasta aquí, la regla general, porque el precepto establece también determinadas excepciones, al disponer que lo anterior no se aplicará a:

- las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico;
- las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8º y 13º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido;
- las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes;
- las entidades a que se refiere la letra e) del art. 2º, esto es, a las federaciones deportivas españolas, a las territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas y a los Comités Olímpico y Paralímpico Españoles.

1) **Las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico**

A pesar de la excepción que efectúa el párrafo segundo del art. 3.4º de la Ley 49/2002 respecto de las actividades de I + D, ha de excluirse la posibilidad de que entidades lucrativas —v.gr., empresas de mercado— puedan constituir válidamente fundaciones que tengan como fin la investigación

científico-técnica, pero cuyo provecho capitalizaran principal o exclusivamente sus fundadores, o personas o entidades vinculadas a los mismos, al menos, cuando éstas no sean a su vez entidades sin fin de lucro. A ello se opone la Ley 50/2002, cuyo art. 3 prohíbe que puedan constituirse fundaciones «con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador, a sus 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*», sin que dicha norma, a diferencia del precepto que comentamos, contenga otra excepción que las dedicadas a la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español¹²¹².

En principio, tampoco debería ser factible respecto de asociaciones de utilidad pública, en tanto que, del mismo modo, el art. 32.1.b) de la Ley Orgánica 1/2002, exige como requisito «que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines». A mi juicio, este tipo de entidades, a pesar de que se dediquen a actividades que pueden redundar en beneficio de la sociedad e, incluso, aunque carezcan de ánimo de lucro (para sí mismas), tienen como fin beneficiar a sus miembros o asociados, encajando, más bien, en el perfil de las *Agrupaciones de Interés Económico*, a que se refiere la Ley 12/1991, de 29 de abril, u otras similares donde es el elemento mutualístico, y no el altruista, el fin esencial a que mejor responden, por lo que quedarían fuera del ámbito de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002¹²¹³.

2) Las actividades de asistencia social o deportivas

La excepción que respecto de estas actividades establece este artículo 3.4º no es nueva, ya se encontraba establecida en el art. 42.3, pfo. segundo,

¹²¹² En el mismo sentido se pronuncia PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., pág. 110, quien señala que «es curioso que la norma tributaria llegue a autorizar algo que no está permitido por la normativa sustantiva de fundaciones. De ahí —prosigue este autor— que pensemos que esta posibilidad sólo pueda darse con entidades de naturaleza asociativa». Ahora bien, el que puedan existir entidades de naturaleza asociativa con ese objeto, no significa, añadimos nosotros, que puedan ser beneficiarias del régimen fiscal que nos ocupa, porque no van a encajar en las tipologías que exige el art. 2º, como a continuación se señala en el texto.

¹²¹³ En este sentido, cabe traer a colación la sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sec. 6ª) de 4 de Abril de 2003 (rca núm. 11062/1998) que desestimaría el recurso de casación interpuesto por la Asociación hispanoamericana de centros de investigaciones y empresas de telecomunicaciones, frente a la sentencia confirmatoria de la denegación por el Ministerio del Interior de la declaración utilidad pública instada por dicha asociación, habida cuenta de que, según se desprendía de sus estatutos, sus actividades estaban dirigidas esencialmente a contribuir al logro de los objetivos de sus miembros, *id est*, a beneficiar a sus asociados (empresas operadoras de servicios de telecomunicaciones) y no abierta a cualquier otro posible beneficiario que reuniera las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus fines.

de la Ley 30/1994. Se trata de las actividades de protección de la infancia y de la juventud, de asistencia a la tercera edad y personas con minusvalía, a minorías étnicas, a refugiados y asilados, etc., comprendidas en el núm. 8º del art. 20.1 LIVA, así como a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, a que se refiere el núm. 13º del mismo artículo. Lo que no se entiende bien es por qué el artículo que analizamos remite a dichos preceptos de la LIVA, y no al art. 7, núms. 1º y 10º, de la propia Ley 49/2002. Unos y otros son prácticamente coincidentes, aunque ciertamente hay alguna diferencia, ¿justifican esas diferencias la remisión a un texto ajeno a la propia Ley, en el concreto aspecto que nos ocupa? Nos resulta difícil pensar que así sea. En todo caso, ya con carácter general, el legislador debió haber hecho un esfuerzo para coordinar la lista del art. 7 con los supuestos de exención del art. 20.1 LIVA. Se hubiera ganado en certidumbre. (y probablemente también en justicia si se hubieran añadido las actividades conexas, como a continuación se indicará).

Hemos de entender que la justificación de esta excepción radica en evitar que determinadas asociaciones puedan quedar excluidas del régimen fiscal, en un campo especialmente sensible socialmente¹²¹⁴. Se trataría, en suma, a nuestro juicio, de entidades animadas más por el principio de *ayuda mutua* que en el *altruismo*, que es en el que se basa fundamentalmente este régimen fiscal.

Ahora bien, debe advertirse que la excepción que comentamos se refiere exclusiva y estrictamente a las actividades de asistencia social o deportivas y no a otras que pudieran desarrollarse concurrentemente por la asociación o fundación de que se trate. En este sentido, resulta ilustrativa la contestación evacuada por la DGT a la consulta formulada por una fundación que tenía como objeto la ayuda a personas autistas, en particular a niños y jóvenes¹²¹⁵, en la que se planteaba si podrían acogerse al régimen de la Ley 49/2002, sin que fuera obstáculo que los hijos de algunos fundadores y asociados pudieran ser destinatarios de las actividades de la fundación, a lo que el citado Centro directivo contestaría que aun cuando los hijos de los asociados o fundadores sean destinatarios de las actividades, siendo éstas de asistencia social, no existe óbice para que pueda aplicarse el régimen de la Ley 49/2002, pero, por el contrario, las entregas de bienes de productos que elaboran los jóvenes autistas, así como los servicios de formación de terapeutas distintos de los de asistencia social, en cuanto tengan como destinatarios a los asociados, fundadores o sus hijos, incumpliría el requisito contenido en el número 4º del artículo 3 de la Ley 49/2002, por lo que la entidad consultante no podría aplicar el régimen fiscal, lo que, a mi juicio, resulta insatisfactorio y francamente mejorable en su regulación.

¹²¹⁴ En relación a la Ley 30/1994, ya señalaba GARCÍA LUIS que la exclusión del requisito cedía en estos casos «por motivos sociales». GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Lex nova, Valladolid, 1995, p. 59.

¹²¹⁵ Se trata de la contestación de la DGT, de fecha 14/04/2004, a la consulta núm. 0964-04.

3) Las fundaciones para la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico

La excepción establecida respecto de las fundaciones para la conservación y restauración de patrimonio histórico encontraba eco en la parte sustantiva de Ley 30/1994 (art. 2.4), pero no se mencionaba, sin embargo, en el régimen fiscal de las ESFL. La doctrina se encontraba dividida sobre su procedencia. Algunos autores considerarían que la finalidad perseguida por la fundación en estos casos, además de la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico, es beneficiar a los parientes del fundador, que se reservan el derecho a habitar o disfrutar el inmueble que se ha integrado en la dotación de aquélla, por lo que el legislador de 1994 había estado acertado al admitirlo en el ámbito sustantivo, denegándolo en el tributario¹²¹⁶. Otros, por el contrario, se mostraban partidarios de la exención sobre la base del interés general de dichos bienes en cuanto forman parte de la cultura, y por las limitaciones y cargas derivadas de su propiedad¹²¹⁷. En todo caso, hoy tanto la Ley 50/2002, como la Ley 49/2002, van a recoger expresamente esta excepción.

Desde el punto de vista sustantivo, algunos autores también parecen valorar positivamente la excepción que se produce en ese ámbito, al considerar que la aplicación de la Ley del Patrimonio Histórico Español supone convertir los bienes privativos de una persona o familia en bienes afectos al interés general, considerándose como patrimonio cultural de la sociedad. La imposición de los deberes de visita, señalan, va a permitir el acceso de los ciudadanos a bienes que, de otra manera, resultarían imposibles de conocer¹²¹⁸.

No obstante, debemos recordar que tales deberes de visita y exposición pública pesan sobre cualquier titular de dichos bienes, con independencia de que constituyan o no una fundación. En tal sentido, la condición que establecen tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002 resulta en cierta medida superflua

¹²¹⁶ Así, Del Campo Arbuló, J. (*La fiscalidad de las fundaciones y del mecenazgo*, Centro de Fundaciones, Tirant lo Blanch, 2000, p. 201). La cita la tomamos de RUIZ GARIJO, M.: «Entidades sin fines Lucrativos: Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública. Régimen tributario en el Ordenamiento español», en AA.VV., *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social* (dir. CALVO ORTEGA), Aranzadi, 2005, p. 424.

¹²¹⁷ Así, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*. Lex Nova, Valladolid, 1999, citado en ese sentido por MARTÍN PASCUAL, C. en El Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, IEF, 2003, p. 50 y por Ruiz Garijo, M.: «Entidades sin fines Lucrativos: Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública. Régimen tributario en el Ordenamiento español», *op. cit.*, p. 424, nota 485.

¹²¹⁸ Así, GONZÁLEZ CUETO, *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, Aranzadi, Navarra, 2003, p. 63-64.

(como si el hecho de que pasen a formar parte de una fundación, supusiera la desaparición de dichos deberes, siendo preciso imponerlos nuevamente)¹²¹⁹, más bien parece una excusa ante la conciencia de estar utilizando una categoría en la que no encaja con facilidad, pero que el Legislador vislumbra como un posible vehículo para solucionar otro problema: el de la financiación de dicha conservación y restauración. Si son bienes que trascienden del interés particular de sus propietarios por formar parte del patrimonio histórico de la Sociedad, ésta, sin duda, debe tomar parte activa. Bajo esta perspectiva, más allá de la concesión de un régimen tributario privilegiado, se revela nuevamente la concepción del Legislador sobre el papel de las ESFL como *entidades cuya función es captar recursos del sector privado*, para cubrir déficits a los que el Estado no puede dar solución.

4) Las Federaciones deportivas y los Comités Olímpico y Paralímpico Españoles

Las Federaciones Deportivas Españolas se encuentran integradas por una pluralidad de miembros de muy diverso tipo, desde personas físicas (técnicos, jueces, árbitros) a personas jurídicas, a su vez, de muy variada naturaleza (entidades declaradas de utilidad, como las Federaciones deportivas de ámbito autonómico; sociedades anónimas deportivas; clubes deportivos, etc.), siendo éstos los principales beneficiarios de sus actividades. De ahí que se las dispense del requisito establecido en el pfo. primero del art. 3.4 que comentamos. Lo mismo cabe señalar respecto de los Comités Olímpico y Paralímpico¹²²⁰.

5) Fundaciones laborales

Las fundaciones laborales estuvieron reguladas en el Decreto 446/1961, de 16 de marzo, por el que se crean las fundaciones laborales, así como en la Orden del Ministerio de Trabajo, de 25 de enero de 1962, por la que se dictan normas de aplicación del anterior. En la actualidad, se contemplan en el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal, aprobado por RD 1337/2005, de 11 noviembre¹²²¹, señalando en su DA 1ª que:

¹²¹⁹ No obstante, desde el punto de vista tributario puede tener algún sentido, pues en la medida en que se incumplan dichos deberes se estará incumpliendo un requisito del régimen fiscal que determinará las consecuencias del art. 14.2 de la Ley 49/2002; a saber, el ingreso de la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento.

¹²²⁰ En el mismo sentido, RUIZ GARIJO, M.: «Entidades sin fines Lucrativos: Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública. Régimen tributario en el Ordenamiento español», en AA.VV., *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social* (dir. CALVO ORTEGA), Aranzadi, 2005, p. 424; y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., p. 111, nota 189.

¹²²¹ Vid, el art. 2.1.d), la DA 1ª y la D.Derogatoria Única de dicho Real Decreto.

«A los efectos de este reglamento, se consideran fundaciones laborales:

a) Las creadas por pacto o concierto entre las empresas y sus trabajadores, las constituidas en virtud de acto unilateral de una empresa o de terceras personas en beneficio de los trabajadores de una o varias empresas y de sus familiares.

b) Las formadas entre las organizaciones empresariales y sindicales más representativas de un sector o sectores determinados para el desarrollo de fines laborales».

Pues bien, en primer lugar se ha de señalar que, aunque la Ley 49/2002 no lo contempla en absoluto, la Ley 50/2002 (art. 3.2), al igual que ya hiciera la Ley 30/1994 (art. 2.2), establecerá que «Tendrán esta consideración [la de colectividades genéricas de personas] los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares». Obsérvese el término: «tendrán tal consideración». Sin esa equiparación legal, hubiera resultado dudoso reputarlas como tales colectividades genéricas¹²²². En ese sentido, señala GONZÁLEZ CUETO que «[e]l párrafo transcrito demuestra que en las fundaciones laborales los beneficiarios no constituyen realmente un colectivo genérico, sino determinado, siendo por ello imprescindible que la Ley las citara expresamente, pues en caso contrario hubiera sido lógico pensar que las mismas no tenían cabida en la regulación legal»¹²²³. Análoga apreciación sostendría igualmente GARCÍA LUIS¹²²⁴, en relación al art. 2.2 de la anterior Ley 30/1994, anotando tres interesantes cuestiones que, como se verá, vuelven de nuevo a repetirse: la primera, que el hecho de que el art. 2.2 diera por cumplido, en el caso de los colectivos de trabajadores y sus familias, el «requisito sustantivo» de que la fundación ha de beneficiar a colectividades genéricas, no obstaba a la necesidad de cumplir el «requisito fiscal» contenido en el art. 42.2 de la anterior Ley 30/1994 (hoy la referencia sería al art. 3.4^o), de manera que este último impediría aplicar el régimen fiscal beneficioso; la segunda, implícita en la anterior y coincidente con la recién citada opinión de GONZÁLEZ CUETO, era que este tipo de fundaciones suponen la adscripción de bienes, de modo permanente, en beneficio sí de un colectivo *general* de trabajadores, pero que, a la postre, eran perfectamente identificables; la última cuestión es que, en el caso de las asociaciones, la situación de incompatibilidad era peor, dada la letra del art. 4.1, b) de la entonces vigente Ley de Asociaciones de 1994, en la redacción que a dicho precepto le dio la Ley 30/1994, señalando que «la exclusión de las entidades que sólo benefician a los propios asociados o fundadores del círculos de las incentivadas sólo cede en casos concretos por

¹²²² Así lo señalaría certeramente bajo la vigencia de la anterior Ley 30/1994, PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Artículo 2», en AAVV, *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Fundación Once-Escuela Libre de Derecho-Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 19-20.

¹²²³ GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, op. cit., p. 61. Así también PIÑAR MAÑAS, en la obra antes citada.: «Artículo 2», en AAVV, *Comentarios a la Ley de Fundaciones...*, pág. 19-20.

¹²²⁴ GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1995, págs. 58-60.

motivos sociales, refiriéndose en concreto a las *actividades de asistencia social*».

Un criterio distinto del anteriormente expuesto es el de RUIZ GARIJO¹²²⁵, para quien se cumple el requisito de indeterminación de beneficiarios desde el mismo momento en que las prestaciones de esas Fundaciones no estén reservadas a trabajadores concretos sino a la totalidad de la plantilla, sin posibilidad de discriminación por motivos objetivos o subjetivos.

Aun no coincidiendo plenamente con la apreciación de que se cumpliera el requisito de la indeterminación de los beneficiarios por cuanto que, si bien en teoría no están individualizados personalmente, «las fundaciones laborales pueden serlo de pequeñas y medianas empresas, por tanto, con pocos empleados y, en consecuencia, con unos beneficiarios más que conocidos», se manifestaba, sin embargo, PIÑAR MAÑAS a favor de dichas fundaciones, destacando el carácter general de los fines perseguidos por las mismas. A juicio de dicho autor, pretender sujetarlas a un régimen idéntico que el aplicable a las demás fundaciones, desconociendo las peculiaridades que las caracterizan y que justifican su diversidad de trato hubiera sido un error. En el mismo sentido, se pronunciaría, ya bajo la vigencia de la Ley 49/2002, MÁRQUEZ SILLERO¹²²⁶, que vendrá a hacer una sugestiva interpretación a la que a continuación pasamos a referirnos.

En efecto, tras restar pertinencia a las afirmaciones de GARCÍA LUIS señalando, frente a la objeción de dicho autor, que «con carácter general, la indeterminación de los beneficiarios de cualquier fundación no es absoluta», dado que han de reunir unas determinadas características habitualmente fijadas por el fundador en los Estatutos —que en el caso de las laborales consistirían en ser trabajadores de una o varias empresas— y que, a la postre, «los destinatarios de las instituciones fundacionales acaban por ser identificables», la citada autora hará una importante distinción: por un lado, se referirá a las *fundaciones laborales creadas por el empresario* con la finalidad de beneficiar a los trabajadores y sus familias; caso en el que los destinatarios no serían ni el fundador ni su cónyuge ni sus familiares, por lo que no afectaría la restricción del art. 3.4º de la Ley 49/2002. Y, por otro, hará mención de las *fundaciones laborales constituidas por Convenio colectivo*, supuesto en el que los trabajadores y la empresa se convierten en fundadores, de modo que —aquí sí— los trabajadores y sus familias se verían afectados por la interdicción de dicho art. 3.4º, impidiendo que la fundación pudiera disfrutar del régimen fiscal especial.

¹²²⁵ RUIZ GARIJO, M.: «Entidades sin fines lucrativos: Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública», en AAVV, *Fiscalidad de las entidades de economía social* (Dir. CALVO ORTEGA), Thomson-Civitas, 2005, p. 425.

¹²²⁶ MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*. La Ley, Madrid, 2007, págs. 300-304.

No obstante, la autora termina concluyendo que, sin perjuicio de lo anterior, dado el ámbito de su desempeño, no resultará improbable que les resulte aplicable la excepción recogida en el segundo párrafo del art. 3.4º; a saber, la relativa a las *actividades de asistencia social y deportivas*¹²²⁷, a que ya nos hemos referido anteriormente en este mismo apartado.

El mismo criterio que la autora antes citada, mantendrán, por su parte, BLÁZQUEZ LIDOY Y MARTÍN DÉGANO¹²²⁸, trayendo en apoyo la contestación a la consulta vinculante núm. V0351-09, evacuada con fecha 23/02/2009 por la DGT. Se trataba en aquel caso de una fundación benéfico asistencial, en cuyos Estatutos se consignaba que los beneficiarios de la Fundación son los trabajadores portuarios desde que son contratados por una determinada entidad y sus familiares y que el objeto de la misma es la mejora de la calidad de vida de dichos trabajadores, siendo importante subrayar que al escrito de consulta se aportó certificado de la Junta de Andalucía del que, según la DGT, se desprendía que los trabajadores de dicha entidad no tienen la condición de fundadores. Tras invocar los pertinentes artículos de la Ley 49 y de la Ley 50/2002, el citado Centro directivo concluiría que «aun cuando los beneficiarios de la fundación laboral consultante sean los trabajadores de una entidad en concreto, cabe entender que la misma cumple con el requisito contemplado en el artículo 3.1º de la Ley 49/2002, es decir que persigue fines de interés general», añadiendo, por otra parte, que «dado que los únicos beneficiarios de la fundación son los trabajadores de la entidad fundadora y éstos no tienen la condición de fundadores, ni patronos de la fundación, concurre en ésta el requisito 4º del artículo 3 de la Ley 49/2002, dado 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 son los destinatarios principales de las actividades que realiza la fundación».

Por mi parte, sólo añadiré que, en mi sentir, por un lado, la Ley 49/2002 debió recoger este criterio expresamente, para evitar toda incertidumbre, porque la interpretación de lo que sean colectividades genéricas, de acuerdo con su art. 1.2 («En lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales»), no viene condicionada necesariamente por lo que se disponga desde otros sectores del Ordenamiento, como ocurre en este caso con la norma civil: el art. 3.2 de la Ley 50/2002. Y, por otro, que me resulta muy poco convincente la distinción que se realiza atendiendo a si la fundación fue creada por voluntad del empresario o por Convenio para otorgar o denegar la posibilidad de que puedan acogerse al régimen de la Ley 49/2002, cuando todo lo demás (fines, actividades, régimen jurídico...) puede resultar idéntico. A mi juicio, lo relevante es que se están adscribiendo unos bienes a la realización de unos fines, que van a calificarse de interés general permitiendo que se

¹²²⁷ MÁRQUEZ SILLERO. *Íbidem*, pág. 304. El antecedente de dicha solución en GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones...*, *op. cit.*, pág. 59-60.

¹²²⁸ BLÁZQUEZ LIDOY, A. Y MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual tributario de entidades no lucrativas...* *op. cit.*, pág. 96.

constituya la persona jurídica fundacional en beneficio no de cualesquiera personas que se encuentren en las mismas circunstancias, sino de unas en particular con exclusión de cualesquiera otras que pudieran encontrarse en la misma situación (v.gr., en el caso de la consulta a que antes nos referimos, otros trabajadores portuarios), circunscribiendo los beneficiarios exclusivamente a los que mantengan relación laboral con una concreta empresa. Y ello sucede en ambos casos. No voy a entrar en el debate de si es adecuado o no que se les reconozca el régimen fiscal de la Ley 49/2002 y no, por ejemplo, el de las entidades parcialmente exentas del IS, pero lo que sí estimo oportuno subrayar es que, sea cual fuere el régimen fiscal aplicable, debe serlo, a mi juicio, en los dos supuestos: tanto en el caso de que su origen sea la voluntad (supuestamente) unilateral del empresario o la voluntad pacticia de empresa y trabajadores. No hay, en mi entender, desde el punto de vista del régimen tributario, una diferencia objetiva y razonable que permita la diferencia de trato.

V. GRATUIDAD DE LOS CARGOS

1. LA GRATUIDAD DE LOS CARGOS Y EL DERECHO A RESARCIRSE. LÍMITES Y EXCEPCIONES.

El apartado 5º de este artículo 3º, sin perjuicio de las excepciones y límites que enseguida procederemos a estudiar, establece el *requisito de que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos*.

La primera advertencia que debe efectuarse en relación a este apartado es que la gratuidad que se reclama en el mismo se refiere *exclusivamente* a las personas que encarnan los órganos de gobierno y representación de la entidad —y no a cualesquiera otras, tales como gerentes, directivos, administradores, etc.— en tanto aquéllas lleven a cabo las funciones inherentes a dichos cargos, mas no cuando se trate de labores distintas de las que constituyen su desempeño, pudiendo, por consiguiente, ser retribuidas por la prestación de servicios diversos de los propios de tales puestos honorarios sin que por ello quepa entender infringido este precepto¹²²⁹.

La segunda anotación que debemos realizar es que el requisito que nos ocupa tiene un primer límite natural en el *derecho de quienes encarnan dichos órganos de gobierno a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño que su función les ocasione*. En un apartado

¹²²⁹ Como así lo ha entendido la doctrina. Vid, entre otros, MARTÍN PASCUAL, C.: El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, *op. cit.*, pág. 51; PALLARÉS RODRÍGUEZ ET ALII, *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, p. 76; CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIVAS, S.: La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro..., *op. cit.*, pág. 40; RUIZ GARIJO, M.: «Entidades sin fines lucrativos: Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública», en AAVV, *Fiscalidad de las entidades de economía social* (Dir. CALVO ORTEGA), Thomson-Civitas, 2005, p. 426.

anterior, ya tuvimos ocasión de examinar con algún detalle, a propósito de los «gastos de administración», ciertos aspectos de ese *derecho a resarcirse*, en relación al cargo de patrono. No vamos a repetirnos. La filosofía de dicho requisito quedó clara en aquellas líneas: su propósito es evitar que la retribución pueda convertirse en una forma de reparto de beneficios, lo que, a mi juicio, es un principio basilar, *a cuya luz han de contemplarse también las excepciones que se establecen en este apartado*. No obstante, es importante advertir que si bien la gratuidad del cargo de patrono era, como vimos, un requisito de rancia tradición en nuestro derecho de fundaciones, del que la Ley 50/2002 se ha hecho también eco en su art. 15.4¹²³⁰, no es éste, sin embargo, un imperativo adoptado por igual, en la regulación sustantiva del resto de entidades destinatarias de este régimen fiscal; lo que no significa, insistimos, que el principio que subyace en el mismo no les sea de aplicación, pues éste forma parte de la propia esencia del concepto de entidad sin fin de lucro.

Pero no adelantemos acontecimientos. Antes hemos de referirnos, siguiendo el orden de este apartado, a algo que ya comentamos de pasada a propósito de los gastos de administración. Como se recordará, señalábamos allí¹²³¹ que el art. 27.2 de la Ley 50/2002, al igual que hiciera la Ley 30/1994, remitía a la norma reglamentaria para que estableciera *la proporción máxima de gastos de administración*¹²³², pero advertíamos que, con independencia del umbral que el régimen sustantivo de dichas entidades pudiera fijar, la Ley 49/2002 establecía su propio límite; límite, cuyo incumplimiento determina que la entidad pierda, o no alcance, por dicha causa, la consideración de ESFL.

En efecto, el primer párrafo del artículo 3.5º va a establecer un requisito novedoso respecto de la Ley 30/1994, al disponer que las cantidades recibidas como reembolso de los gastos ocasionados por el desempeño de dichos cargos *no pueden exceder de los límites previstos en la normativa del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen*¹²³³.

¹²³⁰ Dicho art. 15.4 dispone en su primer párrafo: «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»

¹²³¹ Vid, págs. 520 y ss.

¹²³² Conviene refrescar que, de acuerdo con el citado art. 27.2, «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», esto es, «los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione». Como ya sabemos, bajo la vigencia de la Ley 30/1994, el art. 14 del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal (vid, pág. 528) fijaría la proporción máxima de dichos gastos en el 10 por ciento de las rentas o ingresos netos obtenidos en el ejercicio, sin perjuicio de que pudiera autorizarse la elevación de dicho porcentaje al 20 por 100 ó de que, excepcionalmente, cupiera calcularse sobre el patrimonio neto con el límite, en este caso, del 5 por ciento, previa autorización, asimismo, del Protectorado.

¹²³³ La referencia ha de entenderse realizada al artículo 17.1.d) de la Ley del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) y al art. 9 de su Reglamento (RIRPF-2007), aprobado por el RD 439/2007, de 30 de marzo (BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2007).

Sobre esta restricción hay opiniones dispares. Para algunos autores, su establecimiento resulta congruente con su concepción como derecho a resarcirse del quebranto económico que el desempeño del cargo pueda producirles¹²³⁴. Otros, en cambio, señalan su estrechez para compensar adecuadamente a quienes asumen dichas funciones, especialmente, teniendo en cuenta la responsabilidad en que pueden incurrir por su desempeño, lo que, a su juicio, puede terminar constituyendo más un desincentivo que una compensación¹²³⁵.

Por su parte, otros tratadistas (así, CAZORLA PRIETO y BLÁZQUEZ LIDOY¹²³⁶) han destacado la existencia de contradicciones entre lo dispuesto en este art. 3.5º y lo establecido en la normativa del IRPF, según ha sido interpretado por la DGT en contestación a diversas consultas. Para dichos autores, el referido precepto vincula la gratuidad a la exención de las dietas exceptuadas del IRPF, lo que ha provocado que la Administración haya considerado, por un lado, que la exención de dichas dietas sólo se aplica a los trabajadores en que concurren las notas de alteridad y dependencia, de manera que no sería aplicable a los patronos de fundaciones (así, en la Contestación de 10 de marzo de 2008 a la consulta núm. V0532-08); y, por otro, que en el caso de que la Fundación haya contratado a favor de sus patronos una póliza de seguro su importe representa una retribución en especie sujeta al pago de dicho Impuesto personal (Contestación de 16 de diciembre de 2008 a la consulta núm. V2417-08).

En ambos casos, es preciso hacer alguna precisión. En primer lugar, la remisión que dicho art. 3.5º efectúa al IRPF no puede interpretarse, a mi juicio, en el sentido de que deba existir el mismo tipo de relación que la que permite la exoneración en dicho Impuesto de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia. Baste señalar que ello conduciría al absurdo de que cualquier indemnización o reembolso que se satisficiera en tal concepto, fuera cual fuera su cuantía —incluso aunque estuvieran debidamente justificados sus importes y no excedieran de los que establece el Reglamento del IRPF para exceptuarlas de gravamen—

¹²³⁴ Para MARTÍN PASCUAL este límite tiene sentido «si consideramos que estos gastos son los de administración que [...] vendrían limitados al coste de los desplazamientos del patrono para asistir a las reuniones del patronato o a las de sus estancias fuera del lugar de residencia o al pago de los gastos en que incurriese por representar a la Fundación o por la suscripción de documentos en su nombre, etc.». Cfr. MARTÍN PASCUAL, C.: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, op. cit., pág. 52, nota 81.

¹²³⁵ En este sentido, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit. 113, que hasta llega a señalar que «ello puede dar lugar a que muchos patronos, sobre todo en grandes entidades, renuncien a sus cargos».

¹²³⁶ CAZORLA PRIETO, L.M. y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: condiciones de acceso al régimen de la Ley 4[9]/2002, e Impuesto sobre Sociedades», en AAVV, *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*. Cristina Masaveu Peterson-Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1ª edición, 2011, pp. 27-31.

supondrían, en todo caso, el incumplimiento del requisito de la gratuidad, ya que, conforme a la normativa de dicho Impuesto, sólo se eximen las generadas en el marco de una relación laboral. En mi sentir, el art. 3.5º de la Ley 49/2002 establece que las cantidades satisfechas no podrán exceder de los límites, pero haciendo abstracción de la naturaleza de la relación fundación-patrono. Otra cuestión distinta que, en puridad, no afecta a la gratuidad de los cargos a que se refiere el precepto que comentamos, sino **a la diferencia en el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo en el IRPF respecto de las derivadas de otras fuentes**, es que dichos importes —excedan o no de los límites establecidos en el IRPF— deban tributar, en todo caso, en dicho Impuesto, al no poderse reputar como derivadas de una relación laboral. Pero sobre el distinto tratamiento de determinadas rentas, que obedece a consideraciones legislativas de política fiscal, ya se pronunció en su día el Tribunal Constitucional, sin que podamos detenernos ahora en su comentario¹²³⁷. Distinto es que de *lege ferenda* coincidamos con dichos autores en tales cantidades deberían recibir el mismo tratamiento en el IRPF que el de las dietas exceptuadas, pero, insisto, la cuestión atañe al IRPF, que es en la sede donde se produce la diferencia de trato, no a la Ley 49/2002.

En cuanto a la segunda cuestión, no es muy distinta de la anterior. Para la DGT si la relación entre la fundación y el beneficiario de la póliza de seguros no tiene naturaleza laboral, como sucede en el caso de los patronos, entonces las primas o cuotas satisfechas por la fundación, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 42.2 de la Ley 35/2006, tendrían la consideración de retribución en especie y habrían de tributar en el IRPF. Por su parte, desde el punto de vista del requisito del art. 3.5º que nos ocupa, habría que comenzar distinguiendo aquellos supuestos en que la póliza de seguros se limite a cubrir estrictamente los riesgos —para sí o para terceros— derivados de la actividad que los patronos lleven a cabo en el desempeño de su cargo, de aquellos otros en que la cobertura es más amplia o no guarda relación directa con el ejercicio de sus funciones. En otras palabras, el importe del seguro de accidente o de responsabilidad civil en la medida en que se contraiga al desempeño de su cargo, con independencia de cuál sea la calificación que corresponda en el IRPF, no puede considerarse como una retribución (en especie) que vulnere la exigencia de gratuidad que impone el precepto que comentamos. Todo ello, sin perjuicio de que, *de lege ferenda*, coincidamos con dichos autores en que, deberían considerarse excluidas del IRPF aunque no concurren en los patronos las notas de alteridad y dependencia.

Aclarado lo anterior, el segundo límite a la exigencia de gratuidad de los cargos o, más exactamente, la *primera excepción*, porque en el anterior las

¹²³⁷ Por todas, ATC 230/1984, de 11 de abril y STC 159/1997, de 2 de octubre de 1997, FJ 3, pfo. último: «... la mención en el art. 31.1 C.E. del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos "no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia"».

cantidades recibidas en concepto de resarcimiento, no pueden considerarse propiamente una *retribución*¹²³⁸ (mientras que del que ahora hablaremos, sí supone *stricto sensu* una excepción a dicho requisito), es el establecido en el segundo párrafo de este apartado.

El indicado párrafo dispone, por un lado, que el requisito de que tratamos no será de aplicación a las entidades a que se refiere la letra e) del art. 2º; a saber: las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español¹²³⁹; y por otro, que se «respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, hayan sido declaradas de utilidad pública»¹²⁴⁰.

Ya habíamos avisado de que, al margen de las fundaciones, la gratuidad de los cargos no era un imperativo adoptado con igual alcance en la regulación sustantiva del resto de ESFL. En este aspecto, no obstante, algunos autores¹²⁴¹, sobre la base de su exigencia a las *entidades equiparadas*, han subrayado la relevancia de la restricción relativa a la gratuidad de los cargos, considerando que constituye, junto a la consecución de fines de interés

¹²³⁸ Su naturaleza como acertadamente señala RUIZ GARIJO, es «*indemnizatoria y no retributiva*». Cfr., RUIZ GARIJO, M.: «Entidades sin fines lucrativos: Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública», en AAVV, *Fiscalidad de las entidades de economía social* (Dir. CALVO ORTEGA), Thomson-Civitas, 2005, p. 427. Sin perjuicio, añadimos nosotros, de que, si exceden de los límites previstos en la normativa del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen, puedan tener la consideración de retribuciones a efectos del régimen fiscal que nos ocupa, conllevando la pérdida —para la fundación— de los beneficios inherentes al mismo, con independencia de cuál sea el tratamiento que para los patronos o representantes de la ESFL pueda tener en su tributación personal.

¹²³⁹ En puridad, no sólo no les resultará aplicable el requisito de la gratuidad de los cargos, sino que tampoco lo será la limitación de las cantidades recibidas en concepto reembolso por los gastos ocasionados por el desempeño del cargo: dietas, gastos de viaje, manutención, etc. Para que no haya dudas conviene transcribir la literalidad del inciso: «*Lo dispuesto en el párrafo anterior [que comprende tanto el requisito de la gratuidad como el límite de los desembolsos] no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior...*». De todas formas, téngase en cuenta que aunque dichos desembolsos excedieran de los límites fijados, la consecuencia —que el exceso se considerase retribución— carece para ellas de relieve a efectos del disfrute de este régimen fiscal, al quedar en todo caso excluidas del requisito de la gratuidad.

¹²⁴⁰ El antecedente inmediato del párrafo que se comenta, lo encontramos en la DA 12ª y en el artículo 43 de la Ley 30/1994. El citado art. 43, luego de establecer en su párrafo primero el requisito de la gratuidad de los cargos, dispondría en su párrafo segundo que: «A efectos de la aplicación de lo previsto en el presente Título, lo dispuesto en el párrafo anterior respetará el régimen específico establecido para aquellas entidades que, por Ley, hayan sido declaradas de utilidad pública». Por su parte, la DA 12ª preceptuaba: «Lo dispuesto en el párrafo primero de los arts. 42.2, y 43 de esta Ley no resultará de aplicación, en su caso, a las federaciones deportivas españolas, a las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas y al Comité Olímpico Español».

¹²⁴¹ CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIVAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, op. cit., pág. 41.

general, «el otro requisito esencial» exigible a las entidades susceptibles de acogerse a este régimen¹²⁴². Sin restar relieve a dicha circunstancia, entendemos, por nuestra parte, que lo verdaderamente importante, más que el requisito, es el principio a que éste sirve. Y, en este sentido, a pesar de su apariencia uniformadora, el apartado que nos ocupa no hace sino plegarse a la regulación sustantiva de las entidades sin fin de lucro, que no es homogénea en este particular.

En efecto, respecto de las asociaciones en general, el art. 11.5 de la citada LO 1/2002, *permite que los órganos de representación puedan recibir retribuciones en función del cargo*, siempre que consten en los Estatutos y en las cuentas anuales aprobadas en asamblea¹²⁴³. En cuanto a las *declaradas de utilidad pública*, que son las que aquí nos interesan, el art. 32.1.c) de la citada Ley se limita a añadir a lo anterior, la exigencia de *que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas*»¹²⁴⁴.

¹²⁴² Antes de proseguir recordaré que en el caso de las «entidades equiparadas» que se contemplan en las correspondientes disposiciones adicionales de la Ley 49/2002, la fórmula, repetida con apenas variación («El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación ... *siempre que cumplan el requisito establecido en el número 5º del artículo 3º [...]*»), supone que deberán cumplir dicho requisito las siguientes: la *Obra Pía de los Santos Lugares* (DA 6ª); las *Fundaciones de entidades religiosas* (DA 8ª); las *EERR «menores»*, en la medida en que se las exige cumplir los mismos requisitos exigidos a las ESFL para la aplicación de dicho régimen (DA 9ª.2); y las *entidades benéficas de construcción* (DA 13ª). Por su parte, la *Cruz Roja Española* y la *ONCE* (DA 5ª), sólo vienen sujetas al requisito establecido en «*el último párrafo*» de este art. 3.5º (en rigor, debería decir *los dos últimos párrafos*, puesto que el último, como veremos, se refiere a la exención en el IRPF de las retribuciones percibidas *en el caso que prevé el párrafo anterior*, al que entendemos que también alcanza la remisión); esto es, que deben cumplir exclusivamente lo relativo a las retribuciones de los representantes de dichas entidades en las sociedades mercantiles en que participen, a que más tarde nos referiremos en el texto. En cuanto a las *EERR «mayores»*, la DA 9ª.1 les atribuye igualmente el régimen previsto en los arts. 5 a 15, sin imponerles ningún requisito, sin perjuicio de lo establecido en los respectivos Acuerdos de cooperación suscritos por el Estado y las correspondientes iglesias, confesiones y comunidades religiosas. Tampoco resulta exigible este requisito al Instituto de España, las Reales Academias integradas en el mismo y las instituciones de las CCAA con fines análogos a los de la Real Academia Española, pero repárese que a estas entidades —que no son propiamente ESFL— no les resulta aplicable más que el art. 15 de la Ley 49/2002, relativo a los tributos locales.

¹²⁴³ La advertencia de que estuviera previsto estatutariamente el pago de dichas retribuciones, fue formulada por el Consejo de Estado, en su Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica reguladora del Derecho de Asociación: «[...] convendría también, si el criterio es el de que los cargos puedan ser retribuidos (ya no se exige en ningún caso, ni siquiera para obtener la declaración de utilidad pública, que sean gratuitos), que se dé publicidad a dicha circunstancia (reservándola a una decisión estatutaria y no de puro acuerdo del órgano de gobierno de la asociación)»; advertencia de la que se harían eco los arts. 11.5 y 32.1.c) de dicha Ley. Vid, CONSEJO DE ESTADO, Dictamen de la Comisión Permanente de 9 de mayo de 2001. Núm. de expediente 1045/2001 (Interior), Consideraciones Generales, apdo. VII, 33.

¹²⁴⁴ Dicho precepto, por otra parte, señalará también en su segundo párrafo que «No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, y en los términos y condiciones que se determinen en los Estatutos, los mismos podrán recibir una retribución adecuada por la realización de *servicios diferentes* a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de

La Ley 49/2002, como se ha dicho, va a «respetar» este régimen, lo que, a mi juicio, significa que, además de las entidades deportivas expresamente exceptuadas, las asociaciones de utilidad pública (el otro gran bloque que compone, junto a las fundaciones, el conjunto de entidades susceptibles de acogerse a este régimen tributario), tampoco van a quedar sometidas al requisito de la gratuidad de los cargos¹²⁴⁵.

No debe sorprendernos en exceso ese distinto tratamiento respecto de las fundaciones. La mayor rigurosidad de su legislación sustantiva en este extremo, es fruto de su peculiar evolución, que, como expusimos, arranca del atávico temor a que los patronos, al socaire del premio que por administración se les reconocía, pudieran llegar a apropiarse de las rentas derivadas del patrimonio fundacional, convirtiendo el patronazgo en una suerte de nueva *institución vincular*. En este sentido, como continuábamos señalando, la gratuidad del cargo de patrono y su corolario (la afirmación de que la tradicional *décima* no era una alícuota destinada a retribuir al patrono, sino un mero *derecho a resarcirse* de los gastos soportados por razón de su cargo), no constituyen sino expresión histórica del desvelo por evitar la desnaturalización de dichas entidades como entidades sin fin de lucro. Por otra parte, la trascendencia del substrato patrimonial frente al elemento organizativo que caracteriza a las asociaciones y la influencia que el carácter eminentemente rentista que tuvieron en un origen ha ejercido en su consideración estática como una masa de bienes susceptible, bajo esa visión, de generar prácticamente por sí sola, los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines a que se vincula, son factores que han contribuido también, en esa evolución, a reforzar el requisito de la gratuidad.

En todo caso, aunque la exclusión de las citadas entidades deportivas y el «respeto» a su normativa específica en el supuesto de las asociaciones de utilidad pública, supongan la excepción del requisito de gratuidad de los cargos, el principio a que éste sirve —que, a mi juicio, es lo importante—, debe ser, en todo caso, cumplido: la retribución, en ningún supuesto ni proporción, puede suponer ni servir de cobertura para la desviación de los recursos que han de ser destinados a los fines de interés general hacia el lucro particular de quienes desempeñan dichos cargos. Pero, contrariamente, si la tal remuneración es adecuada y se dirige al pago de prestaciones reales y necesarias para el correcto funcionamiento de la entidad —consistan dichas prestaciones en labores representativas o de otro tipo—, no constituye sino aplicación de los recursos (transformados en servicios) a la satisfacción de los intereses generales, aunque, por su índole, sea de forma mediata; reflexión ésta, que invita ya a detenernos en la segunda excepción contemplada en este precepto.

representación». A ello nos referiremos más adelante, porque de esta posibilidad se hará también eco la Ley 50/2002, respecto de las fundaciones, y la Ley 49/2002 para todas las entidades sin fin de lucro acogidas a su régimen especial.

¹²⁴⁵ Obviamente, sin perjuicio de los límites que impone el art. 32.1.c) LO 1/2002, a que ya se ha hecho referencia en el texto.

2. LA RETRIBUCIÓN POR SERVICIOS DISTINTOS A LAS FUNCIONES PROPIAS DEL CARGO.

El párrafo tercero del apartado que se analiza establece que:

«Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta».

Como corresponde a dos leyes que se tramitaron paralelamente y que tuvieron el mismo antecedente común (la Ley 30/1994), su letra no es muy distinta de la del art. 15.4 de la Ley 50/2002, que también permite que se retribuya la prestación de servicios distintos de los que corresponden al desempeño de sus funciones como miembros del Patronato¹²⁴⁶.

Pues bien, el primer apunte que debe realizarse sobre el párrafo transcrito, es que, en rigor, no constituye tampoco una excepción al requisito de gratuidad que venimos analizando, puesto que no se refiere a la retribución de las funciones propias del cargo (cuyo desempeño debe ser gratuito), sino a la prestación remunerada de *servicios distintos* a los que les corresponden como miembros de los órganos rectores¹²⁴⁷. Sobre ello seguidamente nos detendremos, pero, en todo caso, debe dejarse anotado que con él se ha

¹²⁴⁶ El tenor literal del art. 15.4 de la citada Ley estatal de fundaciones es el siguiente:

«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.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado».

¹²⁴⁷ Pese a ello, durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley, el Grupo Socialista presentaría sendas enmiendas (la núm. 73, en el Congreso, y la núm. 31, en el Senado), mediante las que se instaba la supresión de este párrafo, por considerar que desvirtuaba el requisito de gratuidad: «Exigir —decían, con idéntico texto, ambas enmiendas— el carácter gratuito de los cargos de patrono, representante estatutario o miembro del órgano de gobierno para, a continuación, permitir la retribución de los mismos por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación laboral, constituye una contradicción que desvirtúa, además, el requisito exigible a las entidades para gozar del régimen fiscal especial». Vid, BOCG, VII Legislatura, Congreso, Serie A, 24 de octubre de 2002, núm. 106-9, pág. 55 y BOCG, VII Legislatura, Senado, Serie II, 22 de noviembre de 2002, núm. 93 (c), pág. 36.

pretendido dar satisfacción a una reiterada demanda, tanto del propio sector no lucrativo, como de la doctrina, que venían considerando que la posibilidad de retribuir dichas funciones contribuiría a profesionalizar la gestión de estas entidades, sin menoscabo alguno de su carácter altruista¹²⁴⁸.

El segundo comentario, es que, a pesar de tratarse de una disposición novedosa, en el sentido de que, expresamente, no se encontraba recogida en la Ley 30/1994, en realidad, su letra no viene sino a hacer explícito un criterio que, aunque con cierto retraso, había terminado siendo asumido por la Administración Tributaria.

En efecto, aunque la Ley 30/1994 carecía, como se ha dicho, de una mención explícita sobre el particular, sí contemplaba, en cambio, en su art. 26, que el patrono pudiera contratar con la Fundación, previa autorización del Protectorado¹²⁴⁹. La posibilidad de que el objeto de dicha contratación fueran los propios servicios profesionales o laborales del patrono y su compatibilidad, en ese caso, con el requisito de la gratuidad del cargo, que se recogía también en el art. 13.4, había sido prontamente suscitada, admitiéndose por el Consejo de Estado (Dictamen 1035/96), como recordaría el mismo Órgano consultivo en su posterior dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones de 2002¹²⁵⁰.

¹²⁴⁸ Entre otros documentos e intervenciones en que se ha hecho explícita esta reivindicación del sector, cabe señalar el informe «Propuestas para la mejora del Tercer Sector de ámbito social en España», fechado el 12 de enero de 1999, que recoge las conclusiones elaboradas por los Grupos de Trabajo constituidos a partir del encuentro que tuvo lugar en el Palacio de la Moncloa el 21 de mayo de 1998, entre el entonces Presidente del Gobierno, Sr. José María Aznar, y una representación de dieciséis ONG's de ámbito social, a que ya hicimos alusión más atrás. Bajo la rúbrica «profesionalizar en el ámbito directivo la gestión de las entidades no lucrativas» [propuesta nº 5, apdo 3, e)], se razona que «no es posible pensar que la gestión de las ONG's sociales que asumen la gestión de los servicios sociales con la dedicación y profesionalidad que ello requiere, puedan hacerlo de forma exclusivamente voluntaria y en horas libres. Existe en nuestro país—continúa el documento—la confusión en el sentido de que el no ánimo de lucro o el interés general es sinónimo de acción estrictamente voluntaria y ello no es así en las organizaciones actuales de la misma manera que no lo es en el caso de los partidos políticos o las organizaciones sindicales, pues requieren una dedicación profesional de sus directivos» El texto de dicho documento puede consultarse en <http://www.entornosocial.es>. La misma demanda del sector había sido también recogida por la doctrina. Vid, MARTÍN PASCUAL, C.: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, op. cit., pág. 51; GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones...* op. cit., pág. 140 y ss; al margen de dar cuenta de ello la propia Exposición de Motivos de la Ley 50/2002, en su apdo III.

¹²⁴⁹ Dicho artículo establecía: «Art. 26. Autocontratación. Los patronos podrán contratar con la Fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado». De análogo tenor es hoy también el art. 28 de la Ley 50/2002: «Los patronos podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado que se extenderá al supuesto de personas físicas que actúan como representantes de los patronos»

¹²⁵⁰ Merece la pena transcribir el razonamiento del Consejo de Estado en dicho último dictamen: «[...] se admite expresamente en el artículo 14 la posibilidad de fijar una retribución para los patronos que presten a la Fundación servicios distintos de los que implica el

En sede tributaria la cuestión tardó más en afianzarse. Tras el rechazo inicial de la Administración, que estimaría que la llamada autocontratación del patrono con la Fundación, conllevaba la pérdida del régimen de incentivos fiscales¹²⁵¹, el cambio de criterio se fraguaría a partir de las contestaciones de la DGT núms. 0219-00 y 220-00, ambas de 15 de febrero de 2000, en las que, con prácticamente idéntico texto, se termina admitiendo que la autocontratación no determinaba por sí misma la exclusión del régimen fiscal previsto en la Ley 30/94, sino cuando supusiera incumplimiento de su artículo 43 (donde se establecía la gratuidad de los cargos como requisito para el disfrute de dicho régimen), entendiéndose en este sentido que la contratación de los servicios profesionales del patrono, o la existencia de una relación laboral entre éste y la Fundación, no suponía incumplimiento del mencionado artículo, cuando los trabajos desempeñados por aquél, en el marco de dicha relación, respondieran a una prestación efectiva de servicios y fuesen totalmente distintos de las actuaciones que le competen en su condición de patrono.

Importa destacar, asimismo, el último inciso del párrafo anteriormente transcrito, en cuanto preceptúa que «*tales personas —a saber, aquellos miembros de los órganos rectores a quienes se retribuye por la prestación de servicios distintos de los propios de su cargo—, no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta*». Cabalmente, se trata de la especificación del mismo principio a que venimos refiriéndonos: impedir la desviación de los recursos que han de ser destinados a los fines de interés general, hacia el lucro particular de quienes desempeñan las funciones de gobierno y representación de la entidad.

desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado. La Ley vigente, aunque establece en el artículo 13.4 que los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin que en ningún caso puedan percibir retribución por el desempeño de su función, no impide, como señaló el Consejo de Estado en su dictamen 1.035/96, que puedan desarrollar actividades para la Fundación (distintas de las propias del cargo de patrono), actividades que no se verían afectadas por el principio de gratuidad, si bien el Protectorado que, con arreglo al artículo 26 ha de autorizar los contratos de los patronos con la Fundación, habría de denegar la autorización cuando se pretenda utilizar la autocontratación de manera fraudulenta o con un desvío de los fondos de la Fundación desde los fines que justifican su existencia hacia el lucro personal de los patronos. A juicio del Consejo de Estado, cabe admitir la nueva formulación, ya que el principio de gratuidad se enuncia de un modo categórico, como regla general, y la posibilidad de excepción aparece vinculada tanto a la voluntad del fundador como a la autorización del Protectorado, para evitar las distorsiones y perturbaciones que, por la vía de esas retribuciones, pudieran producirse en la vida y funcionamiento de las Fundaciones y en las expectativas mismas de preservar y procurar la consecución de los fines fundacionales» Vid, CONSEJO DE ESTADO, Dictamen de la Comisión Permanente de 9 de julio de 2002. Núm. de expediente 1636/2002, apdo. III, Consideraciones Generales, pto. 2.

¹²⁵¹ Esta inicial doctrina administrativa se recoge en las contestaciones de la DGT de 16 de mayo de 1995, 27 de marzo y 29 de marzo de 1996, citadas por PEDREIRA MENÉNDEZ, J., en *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., p. 116, nota 201.

Algunos autores, no obstante, han objetado críticamente, que ello implica que no pueda fijarse la retribución en función de determinados objetivos como ocurre en otros sectores económicos¹²⁵². A nuestro juicio, conviene matizar esta afirmación. Si por «otros sectores económicos» se entiende el *sector lucrativo*, ha de tenerse en cuenta que el objetivo esencial a que se enderezan las entidades que lo forman es la maximización del beneficio. En este sentido, el resultado económico constituye para ellas un indicador idóneo de la gestión de sus directivos, perfectamente congruente con los fines que persiguen. Parece lógico, bajo estos presupuestos, que las retribuciones que satisfacen a los mismos puedan fijarse en consideración a dichos resultados, en cuanto son expresivos de la eficiencia y eficacia de su gestión y permiten mantener alineados los intereses económicos de los administradores con el de los propietarios.

Pero, en las entidades no lucrativas, el *excedente o resultado económico* carece de auténtica significación¹²⁵³: ni puede ser objeto de reparto ni constituye su finalidad ni resulta, por ello mismo, un adecuado indicador de la eficacia y eficiencia de sus gestores¹²⁵⁴. Es más, cabría incluso decir que, de forma antagónica a lo que ocurre con las entidades lucrativas, la existencia reiterada de excedentes positivos más allá de lo necesario para impedir su descapitalización no sólo no es síntoma de la buena gestión de la entidad, sino que, más bien, lo que denota es cierta ineficacia en el cumplimiento de sus objetivos, ya que su misión no es, ni atesorar las ganancias, ni obtener beneficios —por definición, irrepartibles, en estas entidades—, sino satisfacer las demandas y fines de interés general que constituyen su razón de ser.

Por consiguiente, sí puede retribuírseles en función del cumplimiento de determinados objetivos, pero de *objetivos congruentes con las finalidades a que han de servir las entidades sin fin lucro*. El problema aquí, en puridad, va a

¹²⁵² En este sentido, PEDREIRA, que, con cierta vehemencia, escribe: «¿Cuál es el peligro que se pretende evitar con ello? Desde luego, en nuestra opinión, no existe ningún argumento que justifique una limitación de este tipo, salvo una visión trasnochada del trabajo de los órganos directivos de estas entidades, que lo considera puramente altruista y al margen de cualquier profesionalización, muy al contrario de lo que debe primar hoy día». PEDREIRA MENÉNDEZ, J., en *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, *op. cit.*, pp. 116-117.

¹²⁵³ Con ello, entiéndaseme bien, no pretendo decir que la obtención de un resultado económico positivo o negativo carezca de trascendencia en dichas entidades. El hecho de que se haya obtenido un excedente nos informa sobre su capacidad para seguir cumpliendo sus fines. Lo que pretendemos destacar es que tiene un significado bien distinto del obtenido por las entidades lucrativas, como ponen de relieve las propias Normas de adaptación del PGC a las ESFL. Sobre ello volveremos al tratar de las obligaciones contables.

¹²⁵⁴ Como señala el ICAC en el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España, «... en las entidades sin fines lucrativos el beneficio económico no puede considerarse el mejor indicador de su eficacia (al menos en los mismos términos en que se configura empresarialmente) puesto que en ningún caso es un objetivo a perseguir por la entidad [...]». INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma* (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España), ICAC, Madrid, 2002, p. 337.

ser el mismo que en la evaluación de las propias entidades no lucrativas: la búsqueda de indicadores de gestión idóneos —terreno todavía no suficientemente explorado y experimentado en este sector—, sin los lastres conceptuales ni la mera —y nefasta— transposición de los valores, conceptos y maneras del sector lucrativo, como supuesto paradigma de profesionalidad o eficiencia.

En definitiva, para fijar nuestra posición antes de entrar en el último y polémico precepto de este apartado 5º, considero que el objetivo que se pretende con la exigencia de gratuidad, es claro e irrenunciable: evitar que bajo la veste de entidades sin fin de lucro, se refugien verdaderas entidades lucrativas que utilicen la retribución a quienes componen sus órganos rectores, como vehículo fraudulento para el reparto de auténticos beneficios. Ahora bien, sentado lo anterior, cuando la actividad y dedicación que se requiere de las personas que encarnan los órganos de gobierno y representación de dichas entidades, ya se trate del ejercicio de las *funciones propias* de tales cargos (como se admite para las asociaciones de utilidad pública y para las entidades deportivas que se señalaron), ya consista en la prestación de *servicios distintos* (como se admite también tanto por este art. 3.5º, como por el art. 15.4 de la Ley 50/2002), supongan una verdadera dedicación profesional —esto es, cuando la retribución corresponda a la prestación de unos servicios reales y no a la obtención encubierta de un dividendo—, la exigencia de gratuidad puede actuar en demérito de su cabal funcionamiento, al desincentivar a personas capacitadas para dirigir dichas entidades con el interés y el empeño que reclaman sus fines; salvo que se pretendan unos órganos rectores no ya gratuitos, sino meramente honorarios y ajenos a la gestión ordinaria, de forma que el pulso de la entidad y las propias decisiones vengán predeterminadas en la práctica, por otras instancias subalternas de la misma¹²⁵⁵. Pensamos, en este sentido, que tanto la Ley 50/2002, como la Ley 49/2002, debieron haber dado un paso más.

El problema, claro está, consiste en cómo conciliar uno y otro objetivos. En este sentido, a pesar de ser partidario de la retribución a quienes forman parte de los órganos rectores de dichas entidades (con independencia de que se trate de funciones propias del cargo o de servicios distintos¹²⁵⁶, siempre y

¹²⁵⁵ En contra de esta opinión, PALLARÉS RODRÍGUEZ ET ALII, para quienes «la persona que ejerza las funciones de representación de la entidad no debe percibir retribución, pero sí que consideramos conveniente, lógicamente, la existencia de otras personas —gerentes, secretarios, administradores—, que por llevar las tareas de dirección puedan percibir una retribución adecuada al trabajo que desarrollan, aunque también, puedan llevarse por personas voluntarias». PALLARÉS RODRÍGUEZ ET ALII, *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, p.76.

¹²⁵⁶ Sobre este particular, ya planteaba MARTÍN PASCUAL, el problema de «distinguir entre las cantidades que se reembolsan a los patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno de la ESFL y aquéllas que constituyen retribuciones por los servicios prestados por estas personas, distintos de los que implica el desempeño de sus funciones propias». MARTÍN PASCUAL, C.: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, op. cit., pág. 51.

cuando, insisto, comporten una dedicación profesional y se sometan al control del Protectorado u órgano ante el que deban rendir cuentas), a pesar, digo, de esta opinión, entiendo también, con otros autores, que resulta necesario establecer límites; límites que, sin necesidad de reeditar la histórica *décima*, pueden establecerse mediante la *combinación* de diversos parámetros (desde la referencia a los niveles retributivos de la función pública, pasando por tomar en consideración el tamaño, rentas, patrimonio, sector de actividades en que desenvuelvan su objeto, objetivos a cumplir conforme al plan de actuación, u otros adecuados tanto en relación a los servicios a remunerar como a las características de la ESFL)¹²⁵⁷, en cuyo análisis, por razones obvias, no podemos detenernos aquí.

3. LA EXTENSIÓN DEL REQUISITO DE GRATUIDAD A LOS ADMINISTRADORES DE LAS SOCIEDADES PARTICIPADAS.

El último y polémico supuesto que contempla el apartado de que estamos tratando, es el que se refiere a la gratuidad de los administradores que representen a las ESFL en las sociedades mercantiles participadas por las mismas. Dice así, el art. 3.5º en sus dos últimos párrafos:

«Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto».

La primera observación que ha de realizarse sobre el texto transcrito, es que ha de ponerse en conexión con la supresión —parcial— de las cautelas relativas a la participación en sociedades mercantiles, que anteriormente contuviera la Ley 30/1994¹²⁵⁸. Piénsese que actualmente, las ESFL pueden

¹²⁵⁷ Propone a este respecto RUIZ GARIJO, utilizar el criterio seguido en otros Ordenamientos, como el francés, «que permite la remuneración de los dirigentes de la entidad sin fines lucrativos, pero limitada a dos cantidades [art. 261.7.d) del *Códe Général des Impôts*]:

- La remuneración individual mensual de cada dirigente no puede exceder de tres cuartas partes del Salario mínimo interprofesional.

- El número de dirigentes remunerados se hace depender de las rentas totales y demás ingresos percibidos cada año. Dicho precepto —continúa la citada autora— establece la posibilidad de remuneración a uno de sus dirigentes únicamente si el montante anual de sus recursos es superior a 200.000 euros de media en los tres ejercicios anteriores a aquel en el que se pretende la remuneración; a dos de los dirigentes si la cantidad anterior es superior a 500.000 euros; y a tres si es superior a 1.000.000 euros». Cfr., RUIZ GARIJO, M.: «Entidades sin fines lucrativos: Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública», en AAVV, *Fiscalidad de las entidades de economía social* (Dir. CALVO ORTEGA), Thomson-Civitas, 2005, p. 426-427.

¹²⁵⁸ El art. 42.1.c) de la Ley 30/1994, establecía como requisito para el disfrute del régimen fiscal: «En el caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones

poseer la totalidad del capital social de una sociedad mercantil con los solos requisitos de que no se trate de sociedades personalistas y de dar cuenta al Protectorado cuando su participación sea mayoritaria (art. 24.2 Ley 50/2002); pueden ejercer los derechos de voto en todas las sociedades en que participen, y pueden nombrar directa o indirectamente a los administradores de las mismas. Con ese telón de fondo, algunos autores han considerado que este requisito no es sino fruto del tradicional temor a que las ESFL puedan constituirse con la mera intención de ser cabecera de un holding¹²⁵⁹.

A mi juicio, de lo que nuevamente se trata en este precepto es de evitar que pueda burlarse el principio, tantas veces mencionado en párrafos anteriores, de que, bajo la apariencia de ESFL, puedan refugiarse verdaderas entidades lucrativas. Pero si su propósito resulta difícilmente cuestionable, su redacción —siendo complaciente— resulta cuanto menos confusa (y no faltan autores que pondrían aquí, probablemente, un adjetivo algo más desabrido¹²⁶⁰). Su texto, fuertemente criticado durante su tramitación parlamentaria¹²⁶¹, no encuentra, por otra parte, precepto correspondiente, ni en la Ley de Fundaciones, ni en la de Asociaciones, así que se trata de una singularidad fiscal propia del régimen especial entronizado por la Ley 49/2002.

El precepto comienza diciendo que «Lo dispuesto en este número será de aplicación *igualmente...*». Por consiguiente, será de aplicación tanto en lo

mayoritarias en sociedades mercantiles, acreditar, ante el Ministerio de Economía y Hacienda a través del órgano del Protectorado correspondiente cuando se trate de fundaciones o del Ministerio de Justicia e Interior cuando se trate de asociaciones de utilidad pública, la existencia de dichas participaciones, así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines recogidos en la letra a) de este apartado 1 y no supone vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades mencionadas en este Título. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá denegar, de forma motivada, el disfrute del régimen fiscal regulado en este Título en aquéllos casos en que no se justifique que tales participaciones cumplen los requisitos antes mencionados». Aunque este control ha sido suprimido por la Ley 49/2002, ha de tenerse en cuenta que el apartado décimo de este art. 3 que venimos comentando, impondrá, no obstante, la obligación de presentar anualmente una memoria económica, entre cuyos contenidos se encuentra, precisamente, el porcentaje de participación que mantengan en sociedades mercantiles, incluyendo, según detalla el RD 1270/2003, la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.

¹²⁵⁹ PEDREIRA MENÉNDEZ, J., en *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., p. 114.

¹²⁶⁰ En este sentido, PEDREIRA, cuando, con cierta exasperación apenas disimulada, señalaba: «Nos encontramos ante un precepto que desconoce por completo la realidad económica de nuestro país, y muy especialmente las relaciones existentes entre el sector empresarial y el no lucrativo. ¿Cómo se le puede pedir a una entidad sin fines lucrativos que nombre a un miembro de un Consejo de Administración de un Banco o de una compañía eléctrica y que ese gestor de la sociedad no perciba remuneración alguna? ¿Realmente alguien va a regir gratis una gran sociedad? ¿Qué gestores puede encontrar la entidad con esas condiciones retributivas?». PEDREIRA MENÉNDEZ, J., en *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, op. cit., pp. 114.

¹²⁶¹ Vid, más adelante en la nota 1263, la enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Coalición Canaria.

que se refiere a la gratuidad del desempeño del cargo, como al paralelo derecho a resarcirse de los gastos que su ejercicio pueda producirles, con el límite cuantitativo que ya analizamos.

Por otro lado, puesto que el precepto habla de «*administradores que representen a la entidad*», en principio, habríamos de entender que se refiere (sólo) al supuesto en que la propia ESFL ha sido designada como administradora; caso en el que, ciertamente, debe designar la persona física que la represente —aquí sí— para el ejercicio de las funciones propias del cargo (art. 143 RRM¹²⁶²). En el resto de los casos, esto es, cuando no es la ESFL la designada como administradora, es dudoso que podamos hablar de «administradores que la “representen”».

Así, en el supuesto de *elección por el sistema proporcional*, la circunstancia de que la ESFL posea un paquete de acciones que, por sí solas o agrupadas con las de otro u otros accionistas, le autorice a designar a uno o varios administradores, nos permitirá decir, en *términos económicos*, que nombra «sus» consejeros, pero jurídicamente (además de que su nombramiento se efectúa formalmente por la Junta General), resulta más arriesgado afirmar que la «representan» (en el sentido de actuar por cuenta y nombre de la ESFL), sobre todo, en aquéllos casos en que su sola participación accionarial es insuficiente para la designación y haya debido agrupar sus títulos, a dicho fin, con los de otro u otros accionistas. Y la misma duda se nos plantea en el caso de la *designación por cooptación*, en la que es el Consejo y no la ESFL (aunque posea una mayoría de consejeros que le permita imponer su criterio) el que nombra a los administradores. Pensamos que la Ley debiera haber aclarado —si es que era ésa su intención— que se refería no sólo a los administradores que «representen a la ESFL», sino también a todos aquéllos cuyo nombramiento venga determinado directamente por el porcentaje de su participación en el capital social o por la mayoría de los miembros del Consejo de administración designados por aquélla¹²⁶³.

¹²⁶² El citado art. 143 del Reglamento del Registro Mercantil dispone: «*Nombramiento de administrador persona Jurídica.*— 1. En caso de administrador persona jurídica, no procederá la inscripción del nombramiento en tanto no conste la identidad de la *persona física que aquélla haya designado como representante suyo para el ejercicio de las funciones propias del cargo.*

2. En caso de reelección del administrador persona jurídica, *el representante anteriormente designado continuará en el ejercicio de las funciones propias del cargo*, en tanto no se proceda expresamente a su sustitución».

¹²⁶³ El Grupo Parlamentario Coalición Canaria, pese a la crítica enmienda presentada en el Congreso instando la supresión de este párrafo que comentamos —enmienda que figura recogida en el Boletín que luego se dirá, como núms. 55 y 56 (sic)—, parece admitir, sin embargo, que el mismo se refiere tanto al caso de que sea la propia ESFL la nombrada como administradora (supuesto en que, como dijimos, debe designar una persona física que ejerza esa función en su nombre), como a aquellos en que su participación accionarial determina el nombramiento de administradores, o pueden identificarse sus votos como los que condujeron a su designación. Su crítica se fundamenta en que en la mayoría de los casos no es esto lo que ocurre. Resulta de interés reproducir, siquiera sea parcialmente, el texto de la enmienda:

En cuanto al último inciso del primer párrafo anteriormente transcrito («salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen»), que ha causado —y no nos extraña— más de una perplejidad¹²⁶⁴, podría explicarse sobre la base de que el administrador actúa aquí «encarnando» a la ESFL, como administradora-persona jurídica designada para dicho cargo, y a la que, por consiguiente, en su condición de tal, le correspondería la retribución fijada (lo que explicaría el «reintegro» de lo percibido, en su caso, por el representante). Otra cosa sería interpretar que la retribución no corresponde por la labor de administrar la sociedad —que eso es lo que hace un Consejo de Administración— sino como «fruto» de la participación que la ESFL ostenta en la misma, lo que supondría confundir la causa de la retribución con la posibilidad de que ésta pueda consistir en una participación en los beneficios sociales (o en la entrega de acciones o derechos de opción). Además, piénsese que el administrador no sólo está gestionando los derechos de la ESFL en la sociedad mercantil, sino también los de otros accionistas ajenos a la ESFL.

En cualquier caso, señala el último párrafo de este apartado que, en el supuesto de que la retribución percibida se reintegre a la ESFL, estará exenta del IRPF, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto, a cuyo efecto, el art. 5 del RD 1270/2003¹²⁶⁵, establece que

«El precepto del Proyecto no se ajusta a la legalidad y realidad mercantil y societaria en la mayor parte de los casos. En primer término: las fundaciones o asociaciones no nombran a los administradores de los Consejos de las sociedades; se nombran por las Juntas generales —a propuesta, normalmente, del Consejo—. Ni siquiera puede decirse que una fundación tiene “su” Consejero en la sociedad. Esta circunstancia sólo concurre en tres casos: a) Cuando sea la propia fundación o asociación la elegida como Consejero en cuyo caso la entidad sin fin de lucro se ve obligada a designar una persona física que ejerza la función de Consejero en su nombre; b) Cuando la fundación o asociación se vea obligada a unir su paquete de títulos con el de otro socio para tener derecho a un puesto en el Consejo, y c) Cuando la sociedad tenga administrador único y el paquete mayoritario sea de una fundación o asociación o la sociedad sea muy pequeña y puedan identificarse quiénes son los socios que designan cada puesto del Consejo. No ocurre así en las grandes sociedades con participación accionarial de fundaciones. Los puestos del Consejo difícilmente se identifican con paquetes accionariales ni de fundaciones ni de ningún otro paquete (aunque los grandes socios puedan tener influencia en la designación de consejeros). El proyecto desconoce la operativa mercantil, donde lo normal y generalizado es que la Junta general sea la que designa a los administradores propuestos por el Consejo con una mayoría de votos que les viene dada por la delegación de voto que hacen los accionistas al recabarles su firma en los bancos donde tienen depositados sus títulos. [...]». BOCG, VII Legislatura, Congreso, 24 de octubre de 2002, serie A, núm. 106-9, p. 49.

¹²⁶⁴ Así, GONZÁLEZ CUETO, quien al hilo del comentario del art. 15.4 de la Ley 50/2002, en su contraste con este art. 3.5º que comentamos, señala: «La lectura de esta última norma nos puede dejar perplejos. Al parece significa que quien cobra las retribuciones correspondientes al administrador no es éste, sino la fundación a quien representa». GONZÁLEZ CUETO, T.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, op. cit., p. 142.

¹²⁶⁵ Nos estamos refiriendo al RD 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las ESFL y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE núm. 254, de 23 de octubre).

corresponderá al pagador acreditar que las retribuciones de los administradores han sido percibidas por la entidad sin fines lucrativos a la que éstos representen.

VI. DISOLUCIÓN: DESTINO DE LOS BIENES Y DERECHOS Y PROHIBICIÓN DE REVERSIÓN A LOS APORTANTES

El sexto requisito establecido en este art. 3, requiere que, en caso de disolución, el patrimonio de las entidades que nos ocupan, se destine *en su totalidad* a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, exigiendo que dicha circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.

El antecedente directo de este precepto, en el ámbito fiscal, se encuentra en el art. 42.1.e) de la Ley 30/1994, si bien presenta algunas diferencias reseñables con el régimen de la Ley 49/2002¹²⁶⁶.

En primer lugar, el citado art. 42.1 e), exigía con cierto laconismo, que el patrimonio de las ESFL se aplicara, en caso de disolución, a fines de interés general análogos a los realizados por las mismas; lo que claramente implicaba *la irreversibilidad del patrimonio a los socios o fundadores* (salvo que se tratara también de entidades dedicadas a la realización de análogos fines de interés general), como condición necesaria para el disfrute del régimen fiscal especial. Pero no demandaba, sin embargo, que aquél se atribuyera a unas entidades determinadas.

Frente a ello, el art. 3.6º de la 49/2002 va a exigir que el patrimonio se destine a unas entidades concretas: bien a las *entidades beneficiarias del mecenazgo*, bien a *entidades públicas no fundacionales que persigan fines de interés general*.

Como sabemos, en el art. 16 de la Ley 49/2002 se detallan las entidades que ostentan la calificación de *beneficiarias del mecenazgo*, a las que deben añadirse aquellas otras a las que sus DD.AA. atribuyen la misma consideración¹²⁶⁷. Por consiguiente, bajo la perspectiva de su delimitación, la

¹²⁶⁶ En tal sentido, la DT 3ª de esta Ley concedía un plazo de dos años desde su entrada en vigor, para que aquellas ESFL constituidas con anterioridad a su vigencia, que optaran por aplicar el régimen fiscal especial establecido en la misma, adaptasen sus estatutos a lo establecido en el art. 3.6º que se comenta.

¹²⁶⁷ De acuerdo con lo expuesto, tienen la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo a las que puede ser destinado el patrimonio de las ESFL, en caso de disolución, las siguientes:

norma no presenta más problemas que la crítica que cupiese formular, ya en otro plano, por haber dejado fuera otras entidades distintas de las que en ella se contemplan.

I. Conforme al art. 16 de la Ley 49/2002:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley; a saber, cuando cumplan los correspondientes requisitos y hayan ejercido la opción por dicho régimen, las siguientes entidades:

- Las fundaciones
- Las asociaciones de utilidad pública
- Las ONGD que adopte alguna de las formas jurídicas anteriores
- Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro correspondiente
- Las federaciones deportivas españolas, las territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, y los Comités Olímpico y Paralímpico Españoles.
- Las federaciones y asociaciones de las ESFL a que se refieren los párrafos anteriores.

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.

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.

e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado (letra añadida al art. 16 de la Ley 49/2002 por la disposición final 4.2 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación).

II. Conforme a las DD.AA. de la Ley 49/2002 que, en cada caso, se citan, las siguientes:

- Cruz Roja Española y ONCE (DA 5ª)
- Obra Pía de los Santos Lugares (DA 6ª)
- Consorcios Casa de América, Casa Asia e Institut Europeu de la Mediterrània y el Museo Nacional de Arte de Cataluña [introducido este último por el art. 6º de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social] (DA 7ª)
- Las fundaciones de entidades religiosas inscritas en el RER y que cumplan el requisito del art. 3.5º (DA 8ª)
- Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los arts. IV y V del AAE y las de las restantes confesiones que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español (DA 9ª.3)
- El Instituto de España, las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las CCAA con lengua oficial propia que tengan fines análogos (DA 10ª)
- El Museo del Prado Museo Nacional del Prado (D.A.18ª, añadida por la disp. final 4ª de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre).
- El Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía (DA 19ª, añadida por la disp. final de la Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora de dicho Museo).

En ese sentido, debe destacarse que el régimen fiscal es más restrictivo que la regulación sustantiva de las fundaciones. Así, en lo que ahora nos interesa, el art. 33.2 de la Ley 50/2002 se establece que «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 aquellos...». Repárese en que, conforme a dicho precepto, sería posible destinar el patrimonio de la entidad disuelta a una fundación u otra entidad sin fin de lucro que cumpliera dichos requisitos, *aunque, sin embargo, no les fuere aplicable el título II de la Ley 49/2002* —que es la condición que impone el art. 16.a) para que puedan ser consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo—, por no haber querido acogerse al régimen fiscal especial de dicha Ley.

Otra consideración cabe respecto de las «*entidades públicas no fundacionales que persigan fines de interés general*», cuya identificación, a diferencia de las entidades beneficiarias del mecenazgo, resulta más imprecisa¹²⁶⁸. En un primer acercamiento, parece lógico considerar que se refiere a «entidades públicas» no comprendidas ya entre las anteriores, lo que reduce notablemente su ámbito. En este sentido, cabe pensar, por ejemplo, en las Entidades Públicas Empresariales o en determinados Consorcios¹²⁶⁹. Para

¹²⁶⁸ Idéntico precepto se contemplaba ya en el art. 31.3 de la Ley 30/1994 (en la regulación sustantiva de las fundaciones), y se contempla igualmente hoy, en el art. 33.3 de la Ley 50/2002. Pero debe advertirse que, *aunque tengan la misma letra*, la referencia a las «entidades públicas no fundacionales que persigan fines de interés general», tiene un ámbito distinto en la regulación de las fundaciones (tanto en la Ley 30/94, como en la Ley 50/2002), que en la Ley 49/2002. En aquéllas su inclusión se efectúa porque, entre las entidades a que pueden ser destinados los bienes y derechos resultantes de la liquidación, no mencionan específicamente a las entidades beneficiarias del mecenazgo (en la Ley 30/94 es evidente, porque no existía esa categoría), de manera que, de no incluir esta previsión, su patrimonio no podría destinarse, por ejemplo, a las entidades públicas que ahora se comprenden en el art. 16 de la Ley 49/2002 (vgr, el Estado, las CC.AA, las EE.LL. y sus OO.AA., etc). En puridad, en dichas leyes este precepto (más que para acoger el caso del destino de los bienes de una fundación privada a una entidad pública, aunque también) estaba pensado, fundamentalmente, como una excepción al principio de irreversibilidad del patrimonio fundacional para el caso de las fundaciones públicas, esto es, cuando su fundador fuera una persona jurídico-pública. En cambio, en la Ley 49/2002, en la medida que ya menciona expresamente a las entidades beneficiarias del mecenazgo, no tiene sentido pensar que se refiera nuevamente a las mismas entidades públicas que allí se mencionan: tiene, pues, un carácter residual, aunque su objetivo sea el mismo.

¹²⁶⁹ En este sentido, véase nuestro comentario en el Capítulo III (nota 916, final), cuando, en relación a las «entidades equiparadas», dábamos cuenta de la problemática clasificatoria de la Obra Pía de los Santos Lugares y, al hilo de su exposición, señalábamos los problemas que, en análogo sentido, aquejaban a los consorcios en punto a si deben tener o no la consideración de «entidades de derecho público de análogo carácter a los Organismos autónomos» a efectos del reconocimiento de la exención total en el Impuesto sobre Sociedades, prevista en el artículo 9.1.b) de la LIS-2014; cuestión sobre la que, como informamos, ha sido admitido a trámite el correspondiente recurso ante el TS por estimar concurrente un interés casacional objetivo: auto del TS de 11 de marzo de 2021 (rec. n.º 2430/2020). Adviértase que si se entienden equiparados a los Organismos autónomos —lo que no es desde luego sencillo fuera del ámbito de la LIS-2014, dada su diferente dicción a la de la Ley 40/2015, donde reciben mención

CRUZ AMORÓS Y LÓPEZ RIBAS¹²⁷⁰, queda por aclarar, no obstante, si los fines perseguidos por las EPEs y los restantes organismos públicos, distintos de los OO.AA., pueden calificarse de interés general a estos efectos¹²⁷¹, lo que, a su juicio, ha de determinarse caso por caso. Por el contrario, para dichos autores quedan fuera del ámbito de esta norma las sociedades mercantiles de mayoría de capital público, opinión con la que convenimos.

Por otra parte, a las entidades mencionadas en este art. 3.6º, ha de añadirse también, la *Obra social de las cajas de ahorro*, por mor de lo establecido en la DA. 11ª de la Ley 49/2002¹²⁷².

Por último, para cerrar este primer comentario, ha de hacerse notar que si bien resulta claro que el régimen de la Ley 49/2002 es más restrictivo que el de su antecesora al precisar el elenco de entidades a que las ESFL pueden destinar su patrimonio en caso de disolución, también lo es que amplía el abanico de candidatas, al no imponer ya el requisito de que tengan como objeto «*finés análogos*» al de la entidad que se disuelve.

El segundo comentario que debemos efectuar se refiere al requisito de que el destino de los bienes y derechos de la entidad, para el caso de su disolución, *conste expresamente en el negocio fundacional o en los estatutos*; requisito que tampoco se contemplaba en el parco art. 42.1.e) de la Ley 30/1994.

La Ley 49/2002 es, de nuevo aquí, más estricta que el régimen jurídico de las entidades susceptibles de acogerse a este régimen fiscal, aún a pesar de que, en alguna de ellas, su normativa específica contemple también la necesidad de que su patrimonio se destine a entidades no lucrativas que

independiente—, siendo que éstos tienen la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo, cabría considerar que esas otras entidades públicas entrarían dentro de dicha noción y, por consiguiente, a los efectos que ahora analizamos, entrarían incluso por esa otra vía en el ámbito de las entidades a quienes las ESFL pueden destinar sus bienes en caso de disolución. No obstante, sin que, por razones obvias, pueda detenerme más en ello, permítaseme dejar mi impresión negativa, o cuando menos dudosa, según cual sea la composición de dichos consorcios. En todo caso, el hecho de que se considere seriamente su equiparación, aun en el supuesto de que finalmente se rechace que puedan disfrutar de la exención total en el IS, puede ser buen argumento para entenderlas comprendidas en el ámbito de las eventuales entidades destinatarias del patrimonio de ESFL disueltas, por la vía a que ahora nos estamos refiriendo en el texto.

¹²⁷⁰ CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, *op. cit.*, pág. 43.

¹²⁷¹ Dichos autores mencionan, a título de ejemplo, al Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial, el Instituto para la Diversificación y a ahorro de la Energía, el Consejo Económico y Social, etc.

¹²⁷² Dicha DA 11ª dice así: «*Obra social de las cajas de ahorro*. Las entidades sin fines lucrativos podrán destinar el patrimonio resultante de su disolución a la obra social de las cajas de ahorro, siempre que así esté expresamente contemplado en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, no siendo de aplicación en este supuesto el número 6º del artículo 3»

persigan fines de interés general, como ocurre en el caso de las fundaciones de competencia estatal. En este sentido, la Ley 50/2002 establece en su art. 33.2 la posibilidad —pero no la exigencia— de que en el negocio fundacional o en los Estatutos de la fundación extinguida se designe el destino de los bienes y derechos resultantes de su liquidación, previniendo, en su defecto, que dicho destino pueda ser decidido por el Patronato, cuando tenga reconocida dicha facultad por el fundador, o, en otro caso, por el Protectorado.

Ese mayor rigor del régimen fiscal obedece a la conveniencia de dotar de más certidumbre al cumplimiento de este requisito, sin tener que esperar a que dichas entidades entren en fase de liquidación (con las consecuencias que ello comporta, en punto a su incumplimiento), máxime teniendo en cuenta, como enseguida vamos a ver, que la regulación sustantiva de algunas entidades susceptibles de acogerse a este régimen fiscal, permite la reversión de los bienes y derechos.

En efecto, en lo que se refiere a las *asociaciones declaradas de utilidad pública*, el art. 32 de la LO 1/2002, donde se establecen los requisitos para poder obtener dicha declaración, omite (a diferencia de su predecesora¹²⁷³) toda mención al destino de los bienes y derechos para el caso de extinción de la entidad, siendo, sin embargo, que su art. 7.1.k) deja en libertad a sus Estatutos para que establezcan los fines a que deba ser destinado el patrimonio resultante de su liquidación. La única prevención que se establece en dicho art. 7.1.k), es que su destino «no podrá desvirtuar el carácter no lucrativo de la entidad». Pero, sabemos ya, que una cosa es la carencia de ánimo de lucro y otra diferente perseguir fines de interés general. Las asociaciones son, todas ellas, entidades no lucrativas, pero no todas ellas tienen como objeto la realización de fines de interés general: ahí están las asociaciones de «interés particular» (art. 5.1). Por otra parte, el art. 23.2 permite que los Estatutos puedan establecer que, en caso de separación voluntaria de un asociado, éste pueda percibir la participación patrimonial inicial u otras aportaciones económicas realizadas. En definitiva, para no alargarnos, la regulación sustantiva de las asociaciones de utilidad pública no satisface por sí sola este requisito. Será necesario, pues, que dichas asociaciones dispongan en sus Estatutos, tal como prevé el art. 3.6º de la Ley 49/2002, que en caso de disolución sus bienes se destinen a las entidades que en el mismo

¹²⁷³ El art. 4 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, reguladora de las asociaciones, según la redacción que recibió por la Ley 30/1994, tenía el siguiente tenor: «1. Podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren los siguientes requisitos: a) Que sus fines estatutarios sean asistenciales, cívicos, educativos, científicos, culturales, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros que tiendan a promover el interés general. b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines. c) Carecer de ánimo de lucro, y no distribuir entre sus asociados las ganancias eventualmente obtenidas. *En caso de disolución, su patrimonio deberá aplicarse a la realización de actividades sujetas al cumplimiento de los requisitos anteriores.* [...]».

se mencionan, si es que, a efectos fiscales, quieren hacerse acreedoras de la condición de ESFL.

En lo que refiere a las fundaciones, hemos de comenzar recordando que hasta la Ley 30/1994, de los dos sistemas tradicionalmente utilizados para decidir el destino último de los bienes de la fundación extinguida; a saber: (a) su incorporación a otras entidades no lucrativas que persigan fines de interés general, o (b) el que se hubiere previsto por el fundador en el negocio fundacional o en los estatutos (fuere cual fuese dicho destino, incluso la reversión de los bienes al propio fundador o sus causahabientes), nuestro Ordenamiento —no sin controversia—, se decantaba por primar la voluntad del fundador, de manera que la Ley 30/1994 supondría en este particular una importante ruptura cuando en su art. 31¹²⁷⁴ sólo tuviera en cuenta la voluntad de aquél para la *concreción* de las fundaciones o entidades no lucrativas de interés general que podrían beneficiarse, o para la atribución de dicha facultad de concreción al patronato —siempre que se atribuyera en el negocio fundacional o en los estatutos—, decidiéndose, en su defecto, por el Protectorado.

Se ponía fin así, para las de competencia estatal, a un largo y litigioso período en que las cláusulas de reversión a favor de herederos y causahabientes serían admitidas conforme a la interpretación efectuada por el TS.

En efecto, si bien es cierto que la aplicación necesaria del patrimonio de las fundaciones extinguidas a otros fines de interés general («benéficos» en la terminología de la época a la que vamos a referirnos), tenía cierta raigambre en nuestro Derecho, encontrándose ya contenida en la Ley de 20 de junio de 1849, cuyo art. 16 establecía que «*La supresión de cualquier establecimiento de Beneficencia, público o particular, supone siempre la incorporación de sus bienes, rentas y derechos a otro establecimiento de Beneficencia*» (destino que se reafirmaría en posteriores desarrollos reglamentarios por las Instrucciones de 27 de abril de 1875¹²⁷⁵ y de 14 de marzo de 1899¹²⁷⁶), no es menos cierto,

¹²⁷⁴ Dicho artículo era prácticamente de idéntico tenor que el art. 33 de la vigente Ley 50/2002.

¹²⁷⁵ Dicha Instrucción para el ejercicio del protectorado del Gobierno en la Beneficencia, aprobado por RD de 27 de abril de 1875 disponía en su art. 11 que: «Corresponde al Ministro de la Gobernación, con las formalidades que se expresarán, las siguientes facultades: [...] 3ª Disponer de los fondos sobrantes o de objeto caducado en las fundaciones particulares, a favor de otro servicio inexcusablemente benéfico». Con anterioridad, el Reglamento para la ejecución de la Ley de Beneficencia de 20 de junio de 1849, aprobado por RD de 14 de mayo de 1852, ya había dispuesto en su art. 34, en consonancia con lo establecido en el art. 15 de la Ley, que «La facultad de crear o suprimir establecimientos de Beneficencia y la de agregar o segregar sus rentas, en todo o en parte, está reservada por la ley al Gobierno, previas las formalidades que según la clase de establecimientos se previenen en la misma». El texto que hemos manejado de dichas normas es el que reproduce MARTÍNEZ ALCUBILLA, Marcelo, en el *Diccionario de la Administración Española. Compilación de la novísima legislación de España peninsular y ultramarina*, Madrid, 1892, 5ª edición, voz «Beneficencia», págs. 52 y ss. y 16 y ss.

sin embargo, que la aprobación del Código Civil de 1889 enturbió este panorama¹²⁷⁷, al establecer en su artículo 39 que:

«Si por haber expirado el plazo durante el cual funcionaban legalmente, o por haber realizado el fin para el cual se constituyeron, o por ser ya imposible aplicar a éste la actividad y los medios de que disponían, dejaran de funcionar las corporaciones, asociaciones y fundaciones, se dará a sus bienes la aplicación que las leyes, o los estatutos, o las cláusulas fundacionales, les hubiesen en esa previsión asignado. Si nada se hubiere establecido previamente, se aplicarán esos bienes a la realización de fines análogos, en interés de la región, provincia o municipio que principalmente debieran recoger los beneficios de las instituciones extinguidas»

Como señalarían, entre otros, CABRA DE LUNA¹²⁷⁸ y LASARTE ÁLVAREZ¹²⁷⁹, la conexión de estos dos preceptos (el art. 39 Cc, por un lado, y el art. 16 de la Ley General de Beneficencia, por otro), plantearía un debate interpretativo de

¹²⁷⁶ La Instrucción para el ejercicio del protectorado del Gobierno en la Beneficencia de 14 de marzo de 1899 (Gaceta de 9 de abril), al igual que la de 1875, a la que refunde incorporando diversas disposiciones dictadas con posterioridad (los RRDD de 23 de mayo de 1879, 27 de julio de 1881, 3 de marzo de 1885 y 11 de marzo de 1890), dispondría en su art. 7 que «Corresponde al Ministro de la Gobernación, con las formalidades que se expresarán, las siguientes facultades: [...] 2ª. Crear, agregar y segregar fundaciones por iniciativa propia o en cumplimiento de la voluntad privada; modificarlas en armonía con las nuevas conveniencias sociales, y suplir, por medio de los acuerdos y nombramientos absolutamente necesarios para el orden regular de las instituciones, las evidentes omisiones de los fundadores. 3ª. *Aplicar los fondos sobrantes o de objeto caducado en las fundaciones particulares a otro servicio inexcusablemente benéfico y de carácter particular*». Cfr. Apéndice de Legislación de 1899, págs. 57 y ss, en MARTÍNEZ ALCUBILLA, *Diccionario de la Administración Española. Compilación de la novísima legislación de España peninsular y ultramarina*, Madrid, 1892, 5ª edición.

¹²⁷⁷ El artículo 24 del RD de 27 de septiembre de 1912 (servicios de administración de las *fundaciones benéfico-docentes*), seguiría ya el mismo régimen que el del art. 39 Cc., al disponer: «Art. 24. Si terminare el objeto a que fue destinada una fundación, por haber cumplido el fin para el cual se constituyó, o si por ser ya imposible aplicar a éste la actividad y medios de que aquélla dispusiere dejase de funcionar, *se dará a los bienes la aplicación que sus cláusulas fundacionales la hubiesen asignado*. En defecto de éstas se aplicarán a la realización de fines análogos, en interés del Estado, de la Provincia o del Municipio, según la entidad que principalmente debiera ser beneficiada por las instrucciones extinguidas». Con posterioridad a este RD de 1912, se dictaría la Instrucción de 24 de julio de 1913 para el ejercicio del protectorado del Gobierno en la *Beneficencia docente particular* (Gaceta de 6 de agosto), en cuyo art. 5.3ª se facultaría al Ministerio de Instrucción Pública y Bellas Artes para «3ª *Aplicar los fondos sobrantes o de objetos caducados en las fundaciones docentes particulares a otro servicio inexcusablemente de carácter escolar particular*, siempre con preferencia a servicios análogos en la misma o más próxima localidad a que se hayan referido el fundador o fundadores o así resulten de la interpretación equitativa de la fundación en desuso». Cfr., Apéndices de Legislación de 1912 y de 1913, págs. 370 y ss., y 524 y ss, respectivamente, en MARTÍNEZ ALCUBILLA, *Diccionario de la Administración Española. Compilación de la novísima legislación de España peninsular y ultramarina*, Madrid, 1892, 5ª edición.

¹²⁷⁸ CABRA DE LUNA, M.: «Disposición Transitoria Primera», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, op. cit., p. 683.

¹²⁷⁹ LASARTE ÁLVAREZ, C.: «Dotación patrimonial e irreversibilidad de los bienes fundacionales». *Boletín de la Facultad de Derecho*, núm. 4, 1993. pp. 91-115.

gran transcendencia sobre la aplicabilidad de las reglas desvinculadoras a las fundaciones benéficas y por extensión sobre la posible reversión de los bienes fundacionales, en el supuesto de extinción de las fundaciones «a fe y conciencia» con cláusula resolutoria; debate en el que como dijimos, la posición del TS se decantó a favor de la validez de dichas cláusulas: STS de 28 de octubre de 1946, 26 de diciembre de 1947, 24 de febrero y 22 de diciembre de 1955, 22 de octubre de 1957, 9 de noviembre de 1958, 23 de junio de 1964 y 6 de junio de 1987, entre otras ¹²⁸⁰.

La doctrina, sin embargo, había demandado con firmeza la prohibición de reversión de los bienes fundacionales, no sólo porque resulta la solución más adecuada al mandato del art. 34 CE, sino porque la reversibilidad, además de prestarse al fraude fiscal, desnaturaliza la institución y acarrea la desconfianza de los posibles donantes, ante la incertidumbre de que algún particular pueda hacerse con los bienes de la fundación. En este sentido, puede decirse que el cambio tuvo una acogida favorable, gozando de un amplio consenso.

Pero si la Ley 30/1994 y la Ley 50/2002, han puesto fin al anterior debate estableciendo claramente que el destino último del patrimonio fundacional en caso de disolución, se produzca a favor de entidades no lucrativas dedicadas a fines de interés general, en sintonía con el régimen fiscal de la Ley 49/2002 ¹²⁸¹, es lo cierto, sin embargo, que como consecuencia de la distribución constitucional de competencias, vamos a encontrarnos con diversas normativas autonómicas, algunas de las cuales permiten la reversión. Tal es el caso de la Ley sobre el régimen de fundaciones de interés gallego ¹²⁸², en cuanto que su artículo 24 se remite al artículo 39 del Cc. ¹²⁸³; y la Ley de Fundaciones de la

¹²⁸⁰ Citadas por CABRA DE LUNA, M.: «Disposición Transitoria Primera», en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, op. cit., p. 683-684. Véase igualmente el comentario sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo que realiza LASARTE ÁLVAREZ en el trabajo anteriormente citado («Dotación patrimonial e irreversibilidad...», op. cit., pág. 105 y ss.), en el que, tras el análisis de las dos últimas sentencias citadas en el texto; a saber, la del TS de 23 de junio de 1964 (Sala 1ª, Ponente: Francisco Bonet Ramón), relativa al denominado caso de la «Escuela Baños», así como la STS de 6 de junio de 1987 (Sala 3ª, Ponente: Antonio Agúndez Fernández), dictada casi un cuarto de siglo después en un asunto muy semejante, concluirá del mismo modo que la jurisprudencia del Tribunal Supremo «se sitúa en la línea de permitir la reversión de los bienes fundacionales a los herederos del constituyente o fundador cuando se encontrare prevista en los estatutos o en las cláusulas fundacionales y se produjere la extinción de la fundación por la imposibilidad de atender sus fines propios». *Ibidem*, pág. 105.

¹²⁸¹ Sin perjuicio de las diferencias que ya anotamos más atrás.

¹²⁸² Ley 7/1983, de 22 de junio, sobre el régimen de fundaciones de interés gallego (BOE núm. 13, de 15 de enero de 1985).

¹²⁸³ La literalidad del art. 24 de la citada Ley 7/1983 de la Comunidad de Galicia es la siguiente: «La extinción de una Fundación o su transformación por agregación o fusión, procederá por las causas previstas en la carta fundacional y en los supuestos establecidos en el artículo 39 del Código Civil, dándole a los bienes y derechos el destino predeterminado en dichas disposiciones».

Comunidad de Madrid¹²⁸⁴, cuyo art. 27.2 dispone que «A los bienes y derechos resultantes de la liquidación de una Fundación extinguida se les dará el destino previsto por el fundador»¹²⁸⁵, lo que permite, por consiguiente, que el fundador pueda disponer la reversión de dichos bienes en su favor, en el de sus herederos, o en el de personas o entidades cuyos fines se encuentren alejados del interés general, lo que, no obstante, fue admitido por el TC en su sentencia núm. 341/2005, de 21 de diciembre de 2005¹²⁸⁶.

¹²⁸⁴ Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid (BOE núm. 192, de 12 de agosto de 1998).

¹²⁸⁵ *A falta de esa previsión del fundador*, el art. 27.3 de la LFCM, dispone que el destino será decidido por el Patronato (cuando tenga reconocida por el fundador esta facultad) o, en su defecto, por el Protectorado, previéndose que, para dichos supuestos, los bienes se destinen, en todo caso, a las Fundaciones, entidades no lucrativas privadas o entidades públicas que persigan fines de interés general, que desarrollen principalmente sus actividades en la Comunidad de Madrid y que tengan afectados sus bienes, incluso en caso de disolución, a la consecución de tales fines.

¹²⁸⁶ En efecto, como probablemente se recuerde, porque tuvo cierto eco mediático, dicha Ley autonómica fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por sesenta y un Senadores del Grupo Parlamentario Socialista, en el que el Tribunal Constitucional, en punto al referido art. 27.2, declaró su constitucionalidad siempre que fuera interpretado en los términos expresados en el FJ. 7, lo que fue objeto de un voto particular de la entonces Presidenta del TC, doña María Emilia Casas Baamonde, por considerar inadecuadas las restricciones interpretativas de la sentencia, ya que, a su juicio, el precepto impugnado era constitucional sin necesidad de fallo interpretativo alguno, «cuyo propósito impeditivo de las cláusulas de reversión —diría— produce positivamente una norma que el legislador no quiso introducir, alterando el sentido normativo del precepto y haciéndole decir lo que en rigor no dice, con la consiguiente invasión de la libertad de configuración política que al legislador, en este caso al legislador autonómico, corresponde dentro de la Constitución y que este Tribunal no puede sustituir». A mi juicio, tal vez la objeción fue exagerada.

Es oportuno recordar a este respecto que en dicho fundamento jurídico séptimo, luego de subrayar que «el lógico corolario de la proclamación del derecho de fundación “para fines de interés general” (art. 34.1 CE) ... excluye de suyo la satisfacción de intereses particulares mediante la obtención de beneficios», se señalaba por el TC que «... de la doctrina constitucional elaborada en esta materia no puede deducirse que forme parte de esa imagen reconocible de la institución preservada por el art. 34 CE la afectación perpetua de los bienes o derechos al servicio de intereses generales. El interés jurídico protegido por el art. 34 CE exige que los bienes y derechos con que se dote a la fundación sirvan al “interés general” en tanto subsista el ente fundacional, pero no prescribe la permanente afectación tras la extinción de la fundación. De suerte que el mencionado precepto constitucional no cierra las opciones del legislador puesto que no limita su libertad de configuración de las fundaciones imponiéndole, como contenido esencial del derecho preservado, cuál haya de ser, una vez extinguida, el destino de los bienes y derechos con los que se dote a la fundación [...]».

«Con tal entendimiento —proseguiría el Tribunal— cuando el art. 27.2 de la Ley autonómica dispone que “a los bienes y derechos resultantes de la liquidación de una fundación extinguida se les dará el destino previsto por el fundador”, lo que hace, ante todo, es situar en primer término la voluntad del fundador para decidir sobre el destino del patrimonio de la fundación extinta. Esta previsión, que no es contradictoria con lo dispuesto tanto en el art. 31 de la Ley de las Cortes Generales 30/1994 como en el art. 33 de la Ley 50/2002, donde se reconoce expresamente al fundador ese mismo derecho de elección, no puede merecer, por sí sola, reproche alguno de inconstitucionalidad puesto que no perturba la caracterización de las fundaciones como entidades no lucrativas».

Es quizá, por ello, que el párrafo segundo del apartado que estamos comentando, enfatiza, de forma un tanto superflua si se quiere, la prohibición de reversión de los bienes y derechos, implícita en el párrafo primero, al establecer que

«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».

En este sentido, algún autor ha señalado que, tal vez, su objeto haya sido resaltar que la normativa autonómica debe adaptarse a la legislación tributaria estatal si no quiere perjudicar fiscalmente a las entidades no lucrativas radicadas en su Comunidad; opinión que no comparto: el hecho de que la normativa de la Comunidad Autónoma consienta —«consienta», no que ordene— que pueda producirse la reversión, no significa que si el fundador al crearla lo hace cumpliendo los requisitos establecidos por el régimen fiscal que nos ocupa, la entidad no pueda calificarse como entidad sin fin de lucro a efectos de la Ley 49/2002.

Por último, nos resta por reseñar que la Ley 49/2002 establece, que en los supuestos de disolución de una ESFL resultará aplicable lo dispuesto en el

Añadiendo, más adelante: «la caracterización de las fundaciones como organizaciones sin afán de lucro no resultaría compatible con eventuales cláusulas de reversión que alcanzaran a bienes o derechos distintos [nótese: bienes o derechos “distintos”] de aquéllos con los que el propio fundador dotó a la fundación». «En definitiva —concluirá el Tribunal—, la omisión que [...] los recurrentes denuncian como causa de inconstitucionalidad del art. 27.2 de la Ley de fundaciones de la Comunidad de Madrid, no puede entenderse que permita al fundador hacer previsiones, para después de la extinción de la fundación, que ignoren o contradigan la finalidad de interés general que la Constitución impone como esencia de la naturaleza jurídica de la institución y que, a su vez, se establece también en el Código civil, en la Ley estatal de fundaciones y en la propia Ley autonómica impugnada». STC 341/2005 (Pleno), de 21 de diciembre de 2005, FJ. 7.

En definitiva, aunque en la sentencia se aprecia cierta prevención [«si en casos concretos —advertía el Tribunal— llegara a manifestarse una desviación patológica en la aplicación de la Ley, de suerte que la liquidación produjera un lucro para el fundador...»], lo cierto es que el TC admite la posibilidad de reversión, ceñida, eso sí, a los mismos bienes y derechos aportados en su día por el fundador, lo que, desde el punto de vista de la interdicción del lucro —consustancial a esta institución—, no debiera tener más problema que el de establecer fórmulas que impidan, justamente, el eventual enriquecimiento que pudiera derivarse del mayor valor que dichos bienes y derechos hayan podido adquirir en el ínterin. No obstante, un importante sector de la doctrina se mostraría crítico con dicha sentencia. Por todos: RUIZ GARIJO, M.: «STC 341/2005, de 21 de diciembre. Posibilidad de reversión patrimonial para las fundaciones de la Comunidad de Madrid. Consecuencias fiscales». *Documentos del IEF. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Año 2005*. Accesible en: <https://www.ief.es/Destacados/publicaciones/historico/jurisprudenciaConstitucional>. Fecha último acceso: 23.01.2013; y, de forma más acerada: MORILLO GONZÁLEZ, F. «La ausencia de ánimo de lucro y la reversión de los bienes fundacionales a la extinción de la fundación». *Derecho Privado y Constitución*. Núm. 20. Enero-Diciembre 2006, págs. 255-281.

hoy art. 76.1.c) de la LIS-2014¹²⁸⁷; esto es, que va ser de aplicación el *régimen especial de fusiones* establecido en la normativa de dicho IS, lo que, por otra parte, ya venía siendo admitido bajo la vigencia de la Ley 30/1994, siendo oportuno señalar que, de acuerdo con el art. 9 de la Ley 49/2002, a efectos del IS, los bienes y derechos resultantes de la liquidación de la ESFL que se disuelve, se valorarán en la ESFL adquirente, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de tener lugar la transmisión, manteniéndose, igualmente como fecha de adquisición, la fecha en que lo hubieran sido por la entidad que se disuelve. Dicho en otros términos, que se producirá un diferimiento de la plusvalía subyacente, de forma que ésta no quedará sujeta a gravamen hasta que la entidad adquirente enajene dichos bienes, tomándose entonces en consideración, a efectos de su cálculo, la fecha y valor de adquisición que tuvieran en el momento de la disolución de la entidad que los transmitió.

VII. INSCRIPCIÓN REGISTRAL

El apdo. 7º del art. 3 exige que las entidades que nos ocupan estén inscritas en el registro «correspondiente», lo que supone remitir al intérprete a las normas que disciplinan su régimen jurídico, que son las que, en primer término, imponen dicho deber de inscripción, tanto de la entidad como de ciertos actos relativos a las mismas (piénsese, por ejemplo, en la inscripción de la declaración o revocación de la condición de utilidad pública).

Pero lo primero que ha de destacarse, es que *no existe un único registro* que comprenda todas las entidades sin fin de lucro. Cada una de las distintas categorías que menciona la Ley 49/2002 (fundaciones, asociaciones de utilidad pública, ONGDs, entidades deportivas, etc.), e incluso, las distintas especies que cabe distinguir dentro de las mismas, están sujetas al deber de inscribirse en el registro que corresponda según su forma jurídica, fines o sector de actividad en que desenvuelvan su objeto y ámbito territorial, que (junto a su eventual contemplación en *leyes especiales* que prevean un registro *ad hoc* en atención a su naturaleza o a las peculiares circunstancias que pudieran concurrir en las mismas) son, básicamente, los criterios que van a determinar la competencia para su inscripción en el que proceda, de entre los diversos registros existentes. Debe señalarse, asimismo, que el alcance de dicha inscripción es también diferente según el tipo de entidad de que se trate. En unos casos, tiene carácter *constitutivo*, como ocurre en las fundaciones, que no adquieren personalidad jurídica hasta que la escritura pública de su constitución haya quedado inscrita en el correspondiente Registro de

¹²⁸⁷ La referencia efectuada por la Ley 49/2002 es al art. 97.1.c) de la Ley 43/1995, que se correspondía con el posterior art. 83.1.c) del TRLIS y hoy con el art. 76.1.c) LIS-2014. Dicho precepto establece: «1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual: [...] c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social».

Fundaciones¹²⁸⁸; en otros, por el contrario, tiene carácter meramente *declarativo*, a los efectos de publicidad, como ocurre en las asociaciones, sin perjuicio de que, en el caso de las de *utilidad pública*, constituya un requisito necesario para poder obtener dicha declaración¹²⁸⁹ o, como acontece con las ONGDs, se erija como condición indispensable para poder gozar de ayudas y subvenciones públicas (y más dudosamente, como vimos, de los beneficios fiscales previstos a su favor¹²⁹⁰).

En lo que concierne a las **fundaciones de competencia estatal**¹²⁹¹, el art. 36 de la Ley 30/1994 prevenía la creación de un único Registro dependiente del Ministerio de Justicia e Interior, que sustituyera a los existentes en cada Protectorado. A este respecto no es ocioso volver a recordar que el Registro de fundaciones se había concebido tradicionalmente como un elemento auxiliar de los Protectorados en el desempeño de sus labores y quizá ésta haya podido ser una de las causas de que, a pesar de que fuera aprobado el pertinente desarrollo reglamentario (el RD 384/1996, de 1 de marzo¹²⁹²), dicho Registro no llegara a entrar en funcionamiento jamás durante la vigencia de dicha Ley. Subsistirían, por tanto, los diferentes Registros estatales de fundaciones, que continuarían desarrollando su labor, como se encargara de precisar la DT 4ª de la Ley 50/2002, en tanto entrase en funcionamiento el Registro único que, dependiente del Ministerio de Justicia, también establecía el art. 36 de dicha posterior Ley.

¹²⁸⁸ El art. 4 de la Ley 50/2002 dispone: «1. Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones. 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”». Debe tenerse en cuenta, no obstante, que salvo la constitución de la fundación, la inscripción de los restantes actos tiene carácter declarativo; esto es, los actos sujetos a inscripción existen aunque no se hayan inscrito, sin perjuicio de los efectos de la publicidad registral, que los hace inoponibles respecto de terceros de buena fe; inoponibilidad que no alcanza a aquellos terceros respecto de los que pudiere probarse que tuvieron conocimiento de la inexactitud de sus asientos (vid, art. 37 Ley 50/2002). Por otra parte, se ha de observar nuevamente que la Comunidad de Navarra mantiene el «sistema de libre constitución» que resulta de las leyes 43 y 44 de la Compilación de Derecho Civil foral (Ley 1/1973, de 1 de marzo).

¹²⁸⁹ Art. 32.1.e) LO 1/2002: «1. A iniciativa de las correspondientes asociaciones, podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren los siguientes requisitos: [...] e) Que se encuentren constituidas, *inscritas en el Registro correspondiente*, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a su fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud».

¹²⁹⁰ Cfr. art. 33 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el desarrollo. Sobre la controversia y nuestra posición sobre el tema, véase en el Capítulo III el amplio apartado que dedicamos a dichas organizaciones.

¹²⁹¹ Con motivo de nuestra exposición sobre las delegaciones de fundaciones extranjeras ya hemos tenido ocasión de referirnos al tema del Registro de fundaciones (vid., *supra*, Capítulo III), por lo que nos limitaremos aquí a efectuar algunos recordatorios.

¹²⁹² BOE núm. 77, de 29 de marzo de 1996.

El citado art. 36 de la Ley 50/2002 vería aprobado, a su vez, su nuevo desarrollo reglamentario con el RD 1611/2007, de 7 de diciembre¹²⁹³ (en lo sucesivo, RRFCE-07), que derogaría formalmente su antecesor y en cuya DF 3ª se prevendría que entrase en vigor el 1 de octubre de 2008. Del mismo modo que la Ley 30/1994 y el RD 384/1996, el nuevo Reglamento adscribiría dicho Registro, dentro de la dependencia orgánica del Ministerio de Justicia, a la Dirección General de los Registros y del Notariado¹²⁹⁴. Sin embargo, como ya ocurriera bajo la vigencia de la anterior Ley, una cosa es el desarrollo reglamentario y otra la efectiva entrada en funcionamiento de dicho Registro único. La DT 1ª del nuevo RRFCE-07, en consonancia con la referida DT 4ª de la Ley 50/2002 (y con la DT Única del RD 1337/2005, aprobatorio del RFCE-05) había prevenido que «en tanto no entre en funcionamiento el Registro de Fundaciones de Competencia Estatal subsistirán los registros ministeriales actualmente existentes». Pero lo que se pretendía como una situación «provisional» (así lo afirmaba el RRFCE-07 en la rúbrica de su DT 1ª al referirse a la subsistencia interina de los registros ministeriales existentes), de nuevo se revelaría como una realidad refractaria al cambio: siguió siendo la misma tras veinte años desde que la Ley 30/1994 previniera la existencia de dicho Registro Único, lo que, al hilo de lo anteriormente expuesto respecto de su vinculación a los Protectorados, debiera haber hecho meditar sobre si la fórmula era, a la postre, la más idónea (al margen de invitar a una seria reflexión sobre la calidad de nuestro Estado de Derecho, si se piensa que dos leyes, una tras otra, habían sido insuficientes para que el Ejecutivo cumpliera prontamente sus mandatos).

Finalmente, tras más de dos décadas, la Orden PRE/2537/2015, de 26 de noviembre¹²⁹⁵, dispondría su entrada en funcionamiento en la misma fecha de entrada en vigor de dicha orden ministerial (art. 2); a saber, el día siguiente al de su publicación en el BOE, acaecida el 1 de diciembre de 2015, estableciendo, conforme prevenía el art. 8 del RRFCE-07, que dependería orgánicamente del Ministerio de Justicia y estaría adscrito a la Dirección

¹²⁹³ Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal. BOE núm. 17, de 19 de enero de 2008.

¹²⁹⁴ Cfr. art. 8 del RRFCE-08. Así lo vendría a repetir, por su parte, el art. 9.1 del Real Decreto 453/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrollaba la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia (BOE núm. 56, de 6 de marzo de 2012). La Disposición adicional cuarta de dicho RD 453/2012 establecería que «en el plazo de *nueve meses* se procederá a dar cumplimiento a las previsiones recogidas en la disposición final segunda del RD 1611/2007 (RRFCE-08), en la cual se facultaba al Ministro de Justicia para dictar las normas necesarias para el desarrollo de dicho RD 453/2012, sin perjuicio de la fecha de entrada en funcionamiento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal que habría de disponerse mediante Orden conjunta del Ministro de Economía y Hacienda y del Ministro de Justicia.

¹²⁹⁵ Orden PRE/2537/2015, de 26 de noviembre, por la que se dispone la entrada en funcionamiento y la sede del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal. BOE núm. 287, 1 de diciembre de 2015.

General de los Registros y del Notariado (hoy, Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública¹²⁹⁶).

Debe también señalarse que, por su parte, *el Protectorado de las fundaciones de competencia estatal*, tras la modificación del art. 34.2 de la Ley 50/2002 por la disposición final 4ª de la Ley 40/2015¹²⁹⁷, también corresponde ahora a un *único órgano administrativo*, hoy residenciado en el Ministerio de Cultura y Deporte¹²⁹⁸, salvo en lo que se refiere a las fundaciones bancarias¹²⁹⁹ cuyo protectorado, sin perjuicio de las funciones que corresponden al Banco de España, es ejercido por el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital¹³⁰⁰ respecto de las que superen el ámbito autonómico en los términos de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, y por la correspondiente Comunidad Autónoma en otro caso¹³⁰¹.

Finalmente, es importante subrayar, como luego veremos al referirnos a las obligaciones de índole contable, que de acuerdo con la DA 6ª de la Ley 50/2002, «corresponden al Registro de Fundaciones de competencia estatal las funciones relativas al *depósito de cuentas y la legalización de los libros* de las fundaciones de competencia estatal [...]».

¹²⁹⁶ Artículo 2.2 del Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (BOE núm. 25, de 29 de enero) y art. 7.1.k) y Disposición adicional segunda del Real Decreto 453/2020, de 10 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia, y se modifica el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado, aprobado por el RD 997/2003, de 25 de julio (BOE» núm. 63, de 12 de marzo de 2020).

¹²⁹⁷ Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

¹²⁹⁸ Cfr., art. 7.1, p) del RD 509/2020, de 5 de mayo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Cultura y Deporte. BOE núm. 127, de 07 de mayo de 2020.

¹²⁹⁹ Fundaciones bancarias que, conviene recordar, por un lado, no se rigen por la Ley 50/2002, sino por lo dispuesto en la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias (BOE núm. 311, de 28 de diciembre), conforme estableció la disposición adicional octava de la Ley 50/2002, según la redacción dada a la misma por la Disposición final cuarta de la citada Ley 26/2013; y, por otro, «tributan en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y no les resultará de aplicación el régimen fiscal especial previsto 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», conforme preceptúa el art. 49 de la referida Ley de Cajas y Fundaciones bancarias.

¹³⁰⁰ Art. 12.1.u) del Real Decreto 403/2020, de 25 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital (BOE núm. 50, de 27 de febrero).

¹³⁰¹ Art. 45 de la citada Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

Por lo que se refiere a las **fundaciones de ámbito autonómico**¹³⁰², su inscripción debe realizarse en los correspondientes registros de las CC.AA., sin perjuicio de que, como señala el art. 36.3 de la Ley 50/2002, una vez realizada la inscripción de su constitución o extinción, dichos Registros hayan de dar traslado al Registro de Fundaciones de Competencia Estatal a los efectos de constancia y publicidad general. En tal sentido, el precepto establece la existencia, dentro del Registro estatal, de una *sección de denominaciones*, donde se integrarán tanto las de las fundaciones registradas en el mismo, como las de las inscritas en los registros autonómicos, así como también de las denominaciones sobre cuya utilización exista reserva temporal.

En cuanto a las **fundaciones extranjeras**, recordaré que las que pretendan ejercer sus actividades de «forma estable» en España, el art. 7.1 de la Ley 50/2002 les exige que mantengan una delegación en territorio español, que constituirá su domicilio. Su inscripción debe practicarse en el Registro estatal o en los autonómicos, según cual sea el ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades: en el autonómico si se circunscriben al ámbito de una Comunidad, en el estatal si lo hacen en todo el Estado o en el territorio de más de una Comunidad Autónoma. Debe señalarse que, aunque su inscripción no es constitutiva, puesto que la adquisición de personalidad jurídica vendrá determinada por su Ley personal, esto es, por su nacionalidad (art. 9.11 Ccivil), dicha inscripción resulta, en todo caso, indispensable para que puedan actuar en España *como fundaciones*. El art. 7.3 de la Ley 50/2002 previene expresamente, en tal sentido, que las no inscritas «no podrán utilizar la denominación de fundaciones», de lo que se infiere que podrán actuar, pero no como dicho tipo de entidad¹³⁰³.

Mención especial merecen aquellas *fundaciones extranjeras* cuya Ley nacional no exija que persigan fines de interés general, permitiendo que se dediquen a fines de interés particular. El art. 7.2 de la Ley 50/2002, con análogo tenor que el art. 5 de la Ley 30/1994, establece al respecto que «podrá denegarse la inscripción [...] cuando los fines no sean de interés general con arreglo al ordenamiento español». Las dudas surgen por el término empleado. Algunos autores¹³⁰⁴, interpretando flexiblemente el precepto, entienden que cabría su inscripción si las actividades que prevén realizar en nuestro país se orientan al interés general. Para otro sector¹³⁰⁵, por el contrario, el perseguir fines de interés general constituye una cuestión de orden público, por lo que dicho «podrá» ha de interpretarse como «deberá», aduciendo que no debe

¹³⁰² Respecto de las que hemos de hacer extensiva la remisión que efectuamos en la anterior nota 1291.

¹³⁰³ En este sentido, GONZÁLEZ CUETO, T.: Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, *op. cit.*, p. 87.

¹³⁰⁴ PIÑAR MAÑAS, J.L.: «Artículo 5», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, *op. cit.*, p. 43-44.

¹³⁰⁵ Así, GONZÁLEZ CUETO, T.: Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, *op. cit.*, p. 86-87.

confundirse los «fines» con las «actividades»: lo que nuestro Ordenamiento exige es que persigan fines de interés general. Sobre el tema nos hemos referido ya con cierta amplitud en un capítulo anterior, por lo que nos remitimos a lo allí expuesto¹³⁰⁶.

Por lo que se refiere a las **asociaciones**, ha de partirse del art. 22 CE, cuyo apartado 3 establece que «Las asociaciones constituidas al amparo de este artículo *deberán inscribirse en un registro a los solos efectos de publicidad*». Aun cuando la inscripción no es, por tanto, constitutiva, sino declarativa, adquiriendo personalidad jurídica y plena capacidad de obrar con el otorgamiento del acta de constitución, conforme dispone el art. 5.2 de la LODA, la falta de inscripción acarrea importantes consecuencias, no sólo en cuanto a la imposibilidad de obtener la declaración de utilidad pública¹³⁰⁷ y, por ende, que puedan ser consideradas «entidades sin fin de lucro» a efectos del régimen fiscal de la Ley 49/2002, sino también en el propio ámbito civil, ya que el art. 10.4 de la LODA, por un lado, establece que, sin perjuicio de la responsabilidad de la propia asociación, los promotores de asociaciones no inscritas responderán, personal y solidariamente, de las obligaciones contraídas con terceros; y, por otro, las niega el privilegio de la responsabilidad limitada¹³⁰⁸, al hacer responder solidariamente a los asociados por las obligaciones contraídas por cualquiera de ellos frente a terceros, siempre que hubieran manifestado actuar en nombre de la asociación.

Como la propia LODA señala en su art. 10.1, la inscripción registral hace pública la constitución y los Estatutos de las asociaciones y es garantía, tanto para los terceros que con ellas se relacionan, como para sus propios miembros. A tal respecto, en su capítulo V, la propia LODA previene la existencia de un *Registro Nacional de Asociaciones*, además de los *Registros especiales* y de los *Registros autonómicos*, que, conforme preceptúa su art. 26, tendrán por objeto la inscripción de las asociaciones que desarrollen principalmente sus funciones en el ámbito territorial de las respectivas CC.AA, debiendo comunicar al Registro Nacional los asientos de inscripción y disolución de las asociaciones correspondientes a su ámbito.

Aunque sobre el mismo ya hemos tenido ocasión de detenernos más atrás con algún detalle —especialmente a propósito de las ONGDs¹³⁰⁹, sin perjuicio de otras referencias al hablar de las asociaciones extranjeras—, es oportuno señalar aquí que el citado Registro Nacional de Asociaciones sería

¹³⁰⁶ Vid, *supra*, Capítulo III, apdo. IV.

¹³⁰⁷ Recordemos que, conforme al art. 32.1.e) LODA, la inscripción en el correspondiente registro constituye un requisito para la obtención de dicha declaración.

¹³⁰⁸ Adviértase que, respecto de las «asociaciones inscritas», el art. 15.2 de la LODA establece que «*Los asociados no responden personalmente de las deudas de la asociación*».

¹³⁰⁹ Vid., Capítulo III, apdo. III.

inicialmente reglamentado por el RD 1497/2003, de 28 de noviembre¹³¹⁰, que regulaba también sus relaciones con los restantes registros de asociaciones, siendo derogado por el RD 949/2015, de 23 octubre¹³¹¹, que aprobaría un nuevo Reglamento (en adelante, el RRNA-2015), que, en sustitución del anterior, vendría a regular el Registro Nacional de Asociaciones, su estructura y funcionamiento, los procedimientos de inscripción, sus relaciones con los otros registros de asociaciones así como con los demás órganos de la Administración, estableciendo, en desarrollo de lo previsto en el art. 25 de la LODA, su dependencia orgánica del Ministerio de Interior, en concreto, de la Secretaria General Técnica de dicho Ministerio¹³¹², a través de la Subdirección General de Asociaciones, Archivos y Documentación, a la que corresponden las funciones relativas a la gestión del citado Registro Nacional, la inscripción en el mismo de las asociaciones de ámbito estatal, la instrucción de los expedientes y la formulación de las propuestas necesarias para la declaración de utilidad pública de asociaciones¹³¹³.

Debe recordarse que el Registro Nacional de Asociaciones es un registro público, de carácter administrativo y único para todo el territorio del Estado, que, conforme dispone el art. 2 del RRNA-2015, en consonancia con lo preceptuado en el art. 25 de la Ley 50/2002, tiene por objeto la inscripción de las asociaciones de ámbito estatal, así como de las federaciones, confederaciones y uniones de las mismas —conceptos cuya definición proporcionaría finalmente, colmando en este punto la laguna tanto de la LODA como del anterior Reglamento del Registro—, comprendiendo, en suma, la inscripción de todas aquellas asociaciones que no desarrollen principalmente sus funciones en el ámbito territorial de una única comunidad autónoma y no estén sometidas a un régimen asociativo específico, así como la inscripción de las delegaciones de las asociaciones extranjeras que desarrollen actividades en España de forma estable o duradera¹³¹⁴. En otras palabras, le compete la inscripción de las asociaciones de ámbito estatal que puedan ser calificadas de generales o de régimen común, amén de las delegaciones de asociaciones extranjeras, quedando excluidas, por un lado, las asociaciones de ámbito autonómico y, por otro, las asociaciones para cuya inscripción la legislación específica prevea los correspondientes registros especiales.

A tal fin, de acuerdo con lo dispuesto en sus artículos 7 y 8, el Registro Nacional de Asociaciones se encuentra estructurado en 4 Secciones. La 1ª se refiere a las asociaciones; la Sección 2ª a las federaciones, confederaciones y

¹³¹⁰ BOE núm. 306, de 23 de diciembre de 2003.

¹³¹¹ BOE núm. 255, de 24 de octubre de 2015.

¹³¹² Art. 3, pfo. 2º, del RRNA-2015.

¹³¹³ Cfr., art. 9, apdos. 2 y 3 del Real Decreto 734/2020, de 4 de agosto, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio del Interior. BOE núm. 211, de 5 de agosto de 2020.

¹³¹⁴ Art. 25.1.b) LODA y art. 2.3 de RRNA-2015.

uniones de asociaciones; la 3ª a las asociaciones juveniles y, por último, la Sección 4ª, a las delegaciones en España de asociaciones extranjeras.

Debe, asimismo, señalarse que el art. 25.3 de la LO 1/2002 establece que el Registro Nacional de Asociaciones llevará un *fichero de denominaciones*, para evitar la duplicidad o semejanza de éstas, que pueda inducir a error o confusión con la identificación de entidades u organismos preexistentes; fichero, en el que, de acuerdo con el referido precepto y el art. 9 del RRNA-2015, se incorporarán los nombres de las asociaciones inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones y los de las asociaciones inscritas en los registros autonómicos y especiales, siempre que dicha inscripción haya sido comunicada por el respectivo órgano competente.

Importa destacar que la *declaración y la revocación de la condición de utilidad pública* es uno de los contenidos que indeclinablemente deben figurar inscritos en el correspondiente registro de asociaciones (nacional, autonómico o especial), de acuerdo con lo previsto en el art. 28.1. h) de la LODA, arts. 3.8 y 7.7 del RD 1740/2003¹³¹⁵ y art. 68 del Rgto. del RNA, siendo de interés recordar que, a diferencia de las asociaciones, federaciones y demás asociaciones de segundo grado de ámbito supraautonómico domiciliadas en España (Secciones 1.ª, 2.ª y 3.ª), cuyas hojas deben contener, entre otros datos, la declaración y revocación de la condición de utilidad pública y la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» [art. 19, i) del RRNA-2015], en el caso de las delegaciones de asociaciones extranjeras sintomáticamente no se previene ese contenido en su hoja registral, lo que, como tuvimos ocasión de razonar, abundaba en la idea de que nuestro Ordenamiento no ha entendido que fueran susceptibles de obtener dicha declaración.

Por último, simplemente reseñar, porque es una cuestión que se abordará también más adelante, que la *rendición anual de cuentas de las entidades declaradas de utilidad pública* ha de efectuarse ante el organismo público encargado del registro de asociaciones —estatal o autonómico— donde se encuentre inscrita la entidad declarada de utilidad pública; registro que deberá conservar dichas cuentas y los documentos complementarios depositados, durante seis años¹³¹⁶.

En cuanto a las **delegaciones de las asociaciones extranjeras**, ya hemos tenido ocasión de detenernos sobre los problemas que suscitan y posteriormente volveremos a referirnos a ellas desde el punto de vista del

¹³¹⁵ RD 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública (BOE núm. 11, de 13 de enero de 2004).

¹³¹⁶ Art. 6.6 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública (BOE núm. 11, de 13/01/2004), salvo en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cataluña, dado que la STC 134/2006, de 27 de abril, declararía que lo dispuesto en los arts. 5.3 y 6.6 dicho Real Decreto invadía las competencias de la Generalidad catalana, por lo que dichos artículos no son aplicables a las asociaciones a que se refiere el artículo 9.24 de su Estatuto de Autonomía.

Derecho comunitario, por lo que para evitar reiteraciones nos remitimos a lo expuesto en uno y otro capítulos.

Respecto de las **federaciones y entidades deportivas**, el art. 43 del RD 1835/1991¹³¹⁷, según la adición realizada por el RD 1252/1999¹³¹⁸, establece que deberán inscribirse en el *Registro de Asociaciones Deportivas* las agrupaciones de clubes de ámbito estatal, entes de promoción deportiva de ámbito estatal, ligas profesionales, Federaciones deportivas españolas, Federaciones y asociaciones deportivas internacionales, así como los clubes deportivos que participen en competición profesional y las sociedades anónimas deportivas, señalando que el resto de clubes y asociaciones deportivas se inscribirán en el Registro autonómico correspondiente. Igualmente podrán inscribirse las asociaciones o entidades con personalidad jurídica propia, cuyo objeto social sea deportivo, que organicen o participen en la organización de competiciones deportivas de ámbito estatal, bien por delegación de la Federación deportiva española correspondiente o en colaboración con las mismas. La inscripción produce el reconocimiento oficial a los efectos de la Ley del Deporte¹³¹⁹.

Por lo que se refiere a las **ONGDs**, el art. 33 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el desarrollo, dispone que podrán inscribirse en un Registro abierto en la Agencia Española de Cooperación Internacional o en los registros que con idéntica finalidad puedan crearse en las CC.AA., constituyendo dicha inscripción una *condición indispensable* tanto para recibir de las Administraciones públicas, ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo, como —discutiblemente— para que puedan acceder a los incentivos fiscales previstos a su favor en la Ley 49/2002. Sobre el particular ya nos hemos referido también más atrás con cierta extensión, por lo que nos remitimos a lo allí expuesto¹³²⁰.

Una última mención, aun cuando propiamente no son sujetos del régimen fiscal que nos ocupa, sino entidades que se «equiparan» a efectos de que puedan disfrutar de los beneficios fiscales que en él se previenen, será la relativa a las **entidades religiosas**, las cuales deben inscribirse no en los registros de asociaciones y fundaciones (estatales o autonómicos) sino en un registro específico: el *Registro de Entidades Religiosas*, previsto en el art. 5 de

¹³¹⁷ RD1835/1991, de 20 de diciembre de 1991 (BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 1991). A dicho Real Decreto, que desarrollaba reglamentariamente lo dispuesto en los capítulos III y IV del título III de la Ley del Deporte, le fue añadido un nuevo capítulo XI titulado «Del Registro de Asociaciones Deportivas», por el Real Decreto que a continuación se cita.

¹³¹⁸ RD 1252/1999, de 16 de julio, por el que se modifica el RD 1835/1991, de 20 de diciembre de 1991, sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas (BOE num. 170, de 17 de julio de 1999).

¹³¹⁹ Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (BOE núm. 249, de 17 de octubre).

¹³²⁰ Vid., *supra*, Capítulo III, apartado III.

la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa¹³²¹ y regulado en el RD 142/1981, de 9 de enero¹³²².

VIII. OBLIGACIONES DE ÍNDOLE CONTABLE

1. INTRODUCCIÓN

1.1 La inclusión de las obligaciones de índole contable como requisito de las ESFL: la transparencia como presupuesto para el disfrute del régimen fiscal.

Los tres últimos apartados del artículo 3 que nos ocupa, exigen el cumplimiento de diversas obligaciones de carácter formal relativas a la *contabilidad* (apdo. 8), la *rendición de cuentas* (apdo. 9), y la *memoria económica* que las entidades acogidas a este régimen han de elaborar anualmente para su presentación ante la Administración Tributaria (apdo. 10).

Tradicionalmente, las entidades benéficas y de utilidad pública han estado sometidas, por su propia normativa, a diferentes obligaciones contables y presupuestarias orientadas fundamentalmente a la rendición de cuentas¹³²³. Pero su propósito es hoy más amplio que el servir de instrumento de control de dichas entidades. Es cierto, sin duda, que una de las finalidades de su sujeción a dicha disciplina sigue siendo la de poder constatar el destino y aplicación de sus bienes y rentas a los fines que las justifican, pero debe subrayarse que, más allá de ese cometido, los deberes de que la Ley 49/2002 se hace eco en esos apartados persiguen una serie de objetivos que trascienden del examen de la conformidad de su actuación a las normas legales y estatutarias que enmarcan su actividad, encontrando su fundamento no sólo en el control, sino también en las demandas sociales de información fidedigna sobre los recursos que manejan, sobre su solvencia y viabilidad, sobre la eficiencia y eficacia de su gestión, sobre las actividades que desarrollan, o sobre sus logros.

En efecto, a pesar de que la contabilidad tiene una evidente trascendencia en tributos como el IS (en tanto que su base imponible se calcula

¹³²¹ BOE núm. 177, de 24 de julio de 1980.

¹³²² El Real Decreto que se cita es el RD 142/1981, de 9 de enero, sobre organización y funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas (BOE núm. 27, de 31 de enero de 1981). Además de las normas mencionadas y de los correspondientes Acuerdos de Cooperación con el Estado, debe tenerse en cuenta la Resolución de 11 de marzo de 1982 de la DGAR sobre inscripción de entidades de la Iglesia Católica en el Registro de Entidades Religiosas; la Orden del Ministerio de Justicia de 11 de mayo de 1984, sobre publicidad del Registro de Entidades Religiosas (BOE núm. 125, de 25 de mayo); el RD 589/1984, de 8 de febrero, sobre Fundaciones religiosas de la Iglesia Católica (BOE núm. 75, de 28 de marzo);

¹³²³ Precisamente, la pugna por sustraerse a esa tutela es lo que dio origen a las fundaciones «a fe y conciencia» a que aún se refería la DT 1ª de la Ley 30/1994. A este respecto, vid, DEL CAMPO ARBULO, J.A.: «Las Fundaciones a fe y conciencia en el Ordenamiento jurídico español». *La Ley*, 1995, tomo 2, pp. 1046 y ss.

a partir del «resultado contable») o, incluso, como el IAE (en la medida en que el «importe neto de la cifra de negocio» va a determinar no sólo la exención de aquellas entidades que no alcancen el millón de euros, sino también la aplicación, para las que lo superen, del correspondiente coeficiente de ponderación¹³²⁴), debe señalarse que no es en atención a su trascendencia fiscal —o, por lo menos, no es sólo en atención a la misma— por lo que tal obligación se incluye como requisito en este precepto. Adviértase que *lo que el Legislador nos está dando en este artículo es el «perfil» de entidad sin fin de lucro que se propone promocionar*. Su pretensión al incluir aquí esta exigencia va más allá de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de registro y valoración de los hechos económicos que las conciernen, de cara a su tributación. Ni siquiera cabe encontrar plena razón del requisito *únicamente* en su idoneidad para el control de las demás condiciones que impone la Ley 49/2002, aunque éste constituya, sin duda, uno de los motivos inmediatos de su inclusión en este artículo¹³²⁵. Con su contemplación entre los requisitos que conforman ese perfil, se trata, ante todo, de asegurar su *transparencia* como presupuesto de la credibilidad y confianza de que han de hacerse acreedoras para desempeñar, cabalmente, el papel que el Legislador pretende que cumplan, en cuanto que se las concibe —y en mérito de dicha concepción se las reconoce un tratamiento fiscal de favor— no sólo bajo la perspectiva del cumplimiento de determinados fines de interés general, o del ahorro que la satisfacción por las mismas de determinadas necesidades sociales pueda representar para el Erario público —aspectos que ya por sí solos justificarían esa exigencia—, sino también como *cauce de la participación privada en la satisfacción de dichos intereses*.

Evidentemente, el que se las conciba como organizaciones que captan recursos del sector privado no significa, en modo alguno, ignorar que, amén de disfrutar de diversos beneficios tributarios, son, asimismo, organizaciones receptoras de ayudas y subvenciones del sector público¹³²⁶. Pero lo que pretendemos subrayar ahora es que aunque la Administración sea,

¹³²⁴ Artículos 82.1.c) y 86 TRLHL.

¹³²⁵ A dicho objetivo es al que se dirige la «Memoria económica» que luego se exige en el apartado 10º de este artículo 3º y que más tarde examinaremos.

¹³²⁶ Lo que significa su sometimiento, también desde esa perspectiva, a diversos controles derivados de la propia disciplina del gasto público. En este sentido, baste recordar que el art. 14 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, además de instrumentar la *rendición de cuentas* a que se refiere el artículo 34.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, a través del cumplimiento de la obligación de que justifiquen ante el órgano concedente o entidad colaboradora, en su caso, «el cumplimiento de los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención», establece también, en su apartado 1.f), entre otras obligaciones, la de «Disponer de los libros contables, registros diligenciados y demás documentos debidamente auditados en los términos exigidos por la legislación mercantil y sectorial aplicable al beneficiario en cada caso, así como cuantos estados contables y registros específicos sean exigidos por las bases reguladoras de las subvenciones, con la finalidad de garantizar el adecuado ejercicio de las facultades de comprobación y control».

incuestionablemente, uno de sus principales destinatarios, no es, desde luego, la única interesada en disponer de información fiable y relevante acerca de las mismas. En este sentido, parece lógico que si éstas han de captar y gestionar un creciente volumen de recursos provenientes no sólo del Estado (ayudas, subvenciones, incentivos fiscales...), sino de la propia sociedad (donativos, patrocinio, trabajo voluntario...), se las someta a una disciplina que permita conocer a beneficiarios, colaboradores y voluntarios; a patrocinadores y donantes; a quienes mantienen relaciones económicas con las mismas (trabajadores, prestamistas, clientes, proveedores...) y a quienes, sin mantenerlas directamente, pueden verse incididos por su actividad (v.gr., otras entidades sin fin de lucro o, incluso, empresas de mercado que desarrollen su negocio en sectores próximos o coincidentes), parece lógico, decíamos, que se permita conocer, en suma, a cualesquiera interesados, cuál es su situación patrimonial y financiera; su capacidad para continuar prestando servicios con un determinado estándar de calidad; su solvencia para atender sus compromisos de pago; el origen y la proporción de los recursos que destinan a los diversos programas que desarrollan y su relación con otros gastos e inversiones; o su eficacia y eficiencia en el desempeño de su misión, entre otras informaciones de relieve para el tráfico jurídico-económico y social en el que hoy actúan. Piénsese, en definitiva, que un conocimiento completo y fiable de su situación económico-financiera y de sus actividades no sólo tiene utilidad para la toma de decisiones por muy diversos agentes económicos, sino que resulta necesario en cuanto que su comportamiento tiene directa o indirectamente repercusión en aquéllos. Baste recordar en este sentido, que las ESFL son, al mismo tiempo, *entidades beneficiarias del mecenazgo* y que, por tanto, su actuación no sólo tiene consecuencias en orden a los beneficios fiscales de que ellas mismas puedan disfrutar, sino también respecto de los establecidos a favor de los «mecenases».

Por consiguiente, la *transparencia* no sólo ante la Administración, sino también respecto de terceros, constituye un elemento esencial —y, a la postre, uno de los presupuestos de su propia legitimación social— cuya relevancia explica la inclusión de dichos deberes, a pesar de su carácter aparentemente formal, entre los exigidos en este artículo 3º, en paridad con otros requisitos de carácter sustantivo. Es más, su incumplimiento no sólo impedirá que dichas entidades puedan ser consideradas «sin fin de lucro», a efectos de la Ley 49/2002, o que pierdan dicha consideración, con las consecuencias previstas en el art. 14.3 de dicha Ley, sino que determinará que tampoco puedan ser consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo¹³²⁷.

Otra cuestión será si la disciplina a que se las sujete en este terreno debe ser la contabilidad propia de las entidades lucrativas (sin perjuicio de las

¹³²⁷ Recordemos en este sentido, que el «régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro» y el «régimen fiscal del mecenazgo», han de contemplarse, no de forma separada, sino como *piezas o componentes de una misma estrategia*: canalizar la iniciativa privada hacia actividades de interés general, como se evidencia, según decíamos, en el nexo que entre ambos establece el artículo 16.a) al configurar como «entidades beneficiarias del mecenazgo» a las «entidades sin fin de lucro» (vid., supra, pág. 77).

correspondientes adaptaciones), o si, por el contrario, los esquemas y principios que la rigen, en cuanto pensados a la medida de unas entidades cuyo fin esencial es la obtención de una ganancia partible, devienen inadecuados para las ESFL, siendo necesario elaborar un marco específico que permita evaluar a dichas entidades por lo que, a nuestro juicio, constituye su finalidad esencial: *la maximización del beneficio para la sociedad*.

1.2 La aplicación a las ESFL de las normas y principios contables de las entidades lucrativas: aproximación.

En el epígrafe anterior, sugeríamos que la concepción de las ESFL como organizaciones que captan recursos del sector privado al efecto de realizar los fines de interés general que las justifican, había elevado el *deber de transparencia* a la categoría de requisito esencial de dichas entidades.

En este sentido, cuando hablábamos de «transparencia» no estábamos sino aludiendo a la necesidad de que adoptaran un sistema de información capaz de brindar a los legítimos interesados una «imagen fiel» de su situación económico-financiera y patrimonial y de sus actividades¹³²⁸.

¹³²⁸ Como es sabido, el principio de *imagen fiel* se contempla en el art. 34.2 Ccom., que dispone que «Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la *imagen fiel* del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales». Pero dicho principio desborda hoy el ámbito puramente mercantil, habiendo sido adoptado tanto por la L.O. 1/2002, de Asociaciones, en cuyo art. 14.1, con prácticamente los mismos términos, establece el deber de que éstas lleven «una contabilidad que permita obtener la *imagen fiel* del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad» —deber que reitera luego en su art. 34.1 respecto de las de utilidad pública, precisando, además, que sus cuentas deberán expresar «el origen, cuantía, destino y aplicación de los ingresos públicos percibidos»—, como por la Ley 50/2002, de Fundaciones, en cuyo art. 25.2 se preceptúa igualmente que «Las cuentas anuales [...] deben ser redactadas con claridad y mostrar la *imagen fiel* del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación».

A propósito de dicho principio, recordaría SÁNCHEZ GUILLÉN, M^a.D. (*La contabilidad en el procedimiento de inspección de los tributos*, Edit. Aranzadi, 2005, p. 47) que la expresión «*imagen fiel*», contenida, asimismo, en el (derogado) Plan General de Contabilidad de 1990 (y hoy, se ha de añadir, en el PGC-2007 y en el PGC/pymes-2007) se encontraba ya recogida en el primer Plan de cuentas español de 1973, constituyendo traducción literal de la contenida en el Plan de cuentas francés —*image fidèle*— que tiene origen, a su vez, en el principio inglés *true and fair view*, que traduce en el sentido de que «*la contabilidad debe ser "veraz y transparente"*». Dicho principio que, según recuerda esta autora, se remonta a la *Joint Stock Companies Act de 1844*, generalizándose en Europa a través de la Cuarta Directiva, constituye el fundamento de todos los demás postulados contables, señalando que «[c]omo la contabilidad puede ofrecer resultados que no son exactos, la imagen fiel debe entenderse como idea de objetividad, razonabilidad y neutralidad, que permita decidir con acierto» (SÁNCHEZ GUILLÉN, M^a.D. *Ibidem*, pp. 47-48).

Por su parte, CAÑIBANO CALVO, L. («El concepto de imagen fiel y su aplicación en España», *Partida doble*, núm. 178, junio 2006, pp. 13-14), puntualiza a este respecto, que, en rigor, el principio de imagen fiel donde encuentra su antecedente, más que en la citada Ley de sociedades británica, es en la profesión contable, que lo incorporó a su regulación estatutaria.

El suministro regular y homogéneo de una información fidedigna que ofrezca esa imagen fiel de las ESFL, permitiendo no sólo su control desde el punto de vista legal, sino la medición y comparabilidad de sus resultados a lo largo del tiempo, así como con los de otros agentes económicos, ha sido una necesidad tanto más sentida cuanto mayor ha sido el peso y visibilidad del sector no lucrativo en la sociedad.

Ancladas, hasta fechas relativamente recientes, en un marco legislativo preconstitucional, originalmente diseñado, en el caso de las asociaciones, más con vistas a su control político que a su estímulo y promoción, e impregnado, en el caso de las fundaciones, de la desconfianza propia de una legislación en gran parte proveniente del liberalismo decimonónico, las ESFL han carecido, hasta las postrimerías de la pasada centuria, de unas obligaciones contables y de unos sistemas de información homogéneos, capaces de satisfacer las expectativas de los distintos agentes legítimamente interesados¹³²⁹. De hecho, frente a su dispersión, insuficiencia y heterogeneidad, sólo en el ámbito fiscal se producía una relativa uniformidad, en lo que al IS concierne, al sujetar, como

En ese originario contexto, señalará dicho autor, el principio *True and fair view* venía a equivaler al cumplimiento de un conjunto de convenciones y consensos tácitos y de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Pero advertirá, que su recepción en los Ordenamientos de los Estados miembros de la UE, a través de la incorporación de la Cuarta Directiva, supondría su dilución en la cultura y tradiciones contables preexistentes en cada uno de ellos, de forma que, por ejemplo, en países como Francia, la adición del concepto de imagen fiel a las exigencias de «regularidad» y «sinceridad» en la elaboración de las cuentas, ya impuestas por su Ordenamiento nacional, conducirían a que su operatividad quedase constreñida a los supuestos en que no existieran reglas aplicables o éstas fueran ambiguas o confusas, permitiendo entonces su interpretación a la luz de dicho principio. En suma, su virtualidad quedaba reducida, fundamentalmente, a servir de guía a los emisores de las normas contables, pues se partía de la premisa de que las empresas no necesitaban disentir de las mismas para ofrecer una imagen fiel, ya que éstas habrían sido adaptadas por el regulador con carácter previo, de forma que su mera aplicación permitiese la obtención de dicho resultado. Otro tanto, sucedía en países como Alemania, en que tampoco se contemplaba el supuesto de excepcionalidad establecido en el art. 2.5 de la Cuarta Directiva e incorporado a nuestro Derecho en el art. 34.4 Ccom. (a saber, cuando la aplicación de una disposición legal en materia contable sea incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas; caso, en que se admite que la disposición legal no sea aplicada, suministrando la oportuna explicación en la Memoria). En definitiva, concluirá dicho autor, la interpretación de la *imagen fiel* en la UE ha basculado entre dos orientaciones, una más legalista y otra más economicista. El proceso de convergencia en materia contable y la asunción por la UE de las NIC/NIIF, sobre lo que más tarde nos detendremos, ha terminado por desnivelar la balanza a favor de esta última interpretación.

En todo caso, en lo que ahora nos interesa, porque sobre el concepto de imagen fiel y el paradigma de utilidad de la información financiera aun tendremos ocasión de referirnos luego, lo que conviene retener es que su exigencia traduce la necesidad de un sistema capaz de proporcionar información fiable y relevante para los destinatarios de la misma.

¹³²⁹ Merece mencionarse, no obstante, entre los antecedentes más destacables en ese aspecto, el RFCP-1972, si bien éste sólo afectaba a las fundaciones calificadas como benéfico-docentes.

mínimo, a dichas entidades, al *régimen contable simplificado* a que entonces se refería el art. 282 RIS-82¹³³⁰.

Pero la estrechez del marco legal, que hasta la Ley 30/1994 se hallaba aún lejos de propiciar el desarrollo y homogeneización de sus sistemas de representación económica, no era el único condicionante: el carácter todavía residual del tercer sector; la heterogeneidad de regímenes y la diversidad de tamaño de las entidades susceptibles de integrarse en el mismo; la orientación de sus sistemas contables hacia la rendición de cuentas o la obtención de ayudas y subvenciones (con la subsiguiente preponderancia de la información presupuestaria en detrimento de otros contenidos); el predominio del modelo de contabilidad por *partida simple* frente a la contabilidad *por partida doble*, más completa, pero, al mismo tiempo, más compleja; la utilización del *criterio de caja* frente al del *devengo*¹³³¹, fruto de la frecuente falta de profesionalización de las labores económico-financieras y contables, aunque también —y es importante subrayarlo— consecuencia de la mayor carga que su llevanza comporta¹³³²; así como las disímiles necesidades de información

¹³³⁰ El Reglamento del IS (RIS-82), aprobado por el RD 2631/1982, de 15 de octubre, establecía en su art. 356.1 que «Las Sociedades exentas [debemos recordar que el término «Sociedades exentas», no significa que no se refiriese a las fundaciones y asociaciones, pues conforme disponía el art. 13.3, «Los sujetos pasivos de este Impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las palabras “Sociedades” o “Entidades”] llevarán la contabilidad establecida en las disposiciones que las rigen y, en todo caso, el *sistema contable simplificado* previsto en este Reglamento». Por su parte, el citado art. 282 RIS-82 disponía: «Régimen simplificado. 1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el artículo 30 de este Reglamento [a saber, el que comprende a las entidades sin fin de lucro que nos ocupan] podrán aplicar el régimen simplificado de registro contable contenido en el presente artículo. 2. Llevarán los siguientes libros registros: a) Cuando obtengan exclusivamente ingresos sometidos a retención, un registro de ingresos y retenciones practicadas. b) Cuando obtengan exclusivamente rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio, un registro de ingresos y otro de los gastos correspondientes. c) *Cuando obtengan rendimientos de explotaciones económicas, los señalados en los artículos precedentes* [esto es, los libros de contabilidad requeridos en el Ccom., así como el registro mayor y los auxiliares a que se refería el art. 281 RIS-82] *adaptados a la importancia de las actividades desarrolladas*. 3. En todo caso llevarán un libro de inventarios de los bienes afectos a explotaciones económicas y de todos aquellos susceptibles de generar incrementos de patrimonio. 4. Todos los Registros a que se refiere este artículo deberán ser presentados en la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal, para su diligenciado».

¹³³¹ Se dice que se sigue el «criterio de caja», cuando se contabilizan exclusivamente los movimientos —entradas y salidas— que afectan a la tesorería (caja), frente al «criterio de devengo», en el que se anotan todos los movimientos económicos en el momento en que nace el derecho u obligación, con independencia de cuando tenga lugar el cobro o el pago. Como fácilmente se colige, el criterio de «caja» o «efectivo» tiene la ventaja de su sencillez, pero el inconveniente de que, al anotarse sólo los movimientos de tesorería, es decir, los que afectan a la caja y a los bancos, el sistema no suministra información sobre lo que nos deben o lo que debemos, sino sólo sobre lo que pagamos o nos pagan.

¹³³² Precisamente por esta causa, la imposición del criterio del «devengo» fue uno de los que suscitaba mayor debate en el grupo de trabajo encargado de la elaboración de las Normas de Adaptación del PGC-90 a las ESFL, según se sigue de lo expuesto en la propia Introducción de dichas Normas (vid., punto 6). A este respecto, no pocos autores considerarían que para las ESFL de pequeño tamaño debería haberse establecido un modelo de información contable

interna en relación con las que se plantean en el ámbito de las entidades lucrativas¹³³³, han sido, entre otros, algunos de los factores que han influido, igualmente, en el escaso desarrollo y normalización de sus sistemas de información.

A pesar de todo ello, el apogeo de estas entidades, su creciente importancia económica y su visible presencia en muy distintos ámbitos, terminarían urgiendo el cambio de modelo contable, lo que, no sin cierto retraso¹³³⁴, se llevó a cabo por el Real Decreto 776/1998¹³³⁵, sobre la base de la contabilidad empresarial, entonces disciplinada básicamente —además de

más simple, basado en el principio de caja, ya que los recursos de estas entidades y su importancia no justifican la imposición de unos costes administrativos que, dadas su dimensiones, podrían resultar excesivamente onerosos, distrayendo medios y energías de lo que constituyen sus fines, sin ventajas significativas desde el punto de vista de la utilidad de la información. Así, en el propio ámbito de la disciplina contable, BRUSCA, I. y MARTÍ, C. («La Información Financiera de la Entidades No Lucrativas: Una Perspectiva Internacional», *Documento de Trabajo* 2002-04, Zaragoza, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, 2002, p. 10) postularían un modelo como el existente en el Reino Unido, en el que las entidades con ingresos inferiores a 100.000 libras pueden optar por elaborar sus cuentas con arreglo al criterio del devengo o el de caja. E, igualmente, RODRÍGUEZ PAREDES, Mercedes (*Las Fundaciones en España: Propuestas de un modelo de análisis de la información contable externa*. Tesis doctoral. UCM, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II, Madrid, 2001, p. 485), estimaría que «[e]l principio de devengo debería tener matices en función del tipo de actividad que la Fundación realice, es decir, si las Fundaciones realizan únicamente actividades puramente fundacionales, la Adaptación se debería haber planteado la posibilidad de no aplicar este principio y ajustarlo de una forma más coherente con la realidad de las actividades de dichas entidades». En análogo sentido se había manifestado anteriormente CABRA DE LUNA, M.A.: *El tercer sector y las fundaciones en España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*. Colección Solidaridad, Fundación ONCE, Escuela libre Editorial, Madrid, 1998, pp. 478-482 y 562-564), para quien hubiera sido preferible redactar un plan de contabilidad fácil e inteligible para las ESFL, dejando que las que realizasen actividades mercantiles aplicaran el PGC convencional.

¹³³³ La generalización entre las entidades no lucrativas del sistema de contabilidad por partida simple y del criterio de caja, además de por su sencillez (lo que, como se anotaba anteriormente, es, sin duda, relevante para las pequeñas y medianas entidades, ya que comporta un menor gasto administrativo al no requerir personal especializado para su llevanza), encontraba, asimismo, explicación, en que el seguimiento de la tesorería constituye una de sus principales preocupaciones, dada la necesidad de evitar desequilibrios y problemas de liquidez transitoria. Piénsese que, a diferencia de lo que acontece en las entidades lucrativas, no existe una correlación entre gastos e ingresos: éstos no aumentan necesariamente cuando aumenta la prestación de bienes y servicios (esto es, cuando aumentan los gastos necesarios para producirlos), pues los mismos no se ofrecen a cambio de precio o éste no llega a superar el coste necesario para su producción. En definitiva, las ESFL no gastan para obtener ingresos, sino que el nivel de ingresos constituye un límite del gasto, un límite de su actuación.

¹³³⁴ Recordemos que la Disposición Adicional Octava de la Ley 30/1994 ordenaba que el Gobierno aprobase la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos *en el plazo de un año a contar desde su entrada en vigor*.

¹³³⁵ Real Decreto 776/1998, de 30 abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades (BOE núm. 115, de 14 mayo 1998).

por los principios contenidos en el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas— por el Plan General de Contabilidad de 1990¹³³⁶, dotado no sólo de un mayor grado de desarrollo, sino también de una adecuada convergencia con las convenciones contables admitidas a nivel internacional¹³³⁷. De esta forma, mediante dicha específica adaptación, la contabilidad mercantil sería susceptible de aplicarse con carácter general a todas las entidades sin fines lucrativos cuando así lo dispusiera su normativa específica, siendo, en todo caso, de obligada observancia, junto a las normas de información presupuestaria, para las fundaciones de competencia estatal y para las asociaciones de utilidad pública, conforme precisaban los arts. 3 y 4 del referido Real Decreto¹³³⁸.

La profunda alteración del panorama contable español, a resultas de la reforma llevada a cabo por la 16/2007¹³³⁹, no ha impedido que el mismo criterio se haya mantenido hasta la actualidad.

En efecto, de análogo modo que en reformas anteriores, por imperativos de convergencia con las normas contables adoptadas internacionalmente y

¹³³⁶ Dicho Plan General de Contabilidad había sido aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE núm. 310, de 27 diciembre), en sustitución del que había sido nuestro primer Plan de cuentas —el PGC-1973—, aprobado por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero (BOE núm. 79, de 2 de abril).

¹³³⁷ Adviértase en ese sentido, que el citado PGC-1990 había sido aprobado de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8º de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades (BOE núm. 178, de 27 de julio) y en la DF 1ª del TRLSA, aprobado —al amparo también de la DF 1ª de la citada Ley— por el RDLeg. 1564/1989, de 22 de diciembre (BOE núm. 310, de 27 de diciembre), con el fin de adaptar la contabilidad empresarial a las reformas mercantiles establecidas en la repetida Ley 19/1989 y a los cambios introducidos al respecto en las Directivas comunitarias.

¹³³⁸ Debe apuntarse, no obstante, que de la letra de la Ley 30/1994 parecía inferirse, *prima facie*, que dichas fundaciones habían de quedar sujetas a regímenes contables diferentes, según realizaran o no actividades económicas. Así, según se desprendería de una primera lectura de su artículo 23.6 y del artículo 12.7 del RFCE-1996, cabía pensar que las que realizaran directamente actividades mercantiles o industriales habrían de ajustar su contabilidad a lo dispuesto en el Código de Comercio, mientras que las restantes quedarían sujetas a la Adaptación que se prevenía en la DA 8ª de la misma Ley. No sería éste, sin embargo, el esquema que seguiría el RD 776/1998, que, distintamente, como se ha señalado en el texto, establecería un *régimen único* para todas las fundaciones de competencia estatal y para las asociaciones de utilidad pública sobre la base de los principios contables propios de las entidades lucrativas, lo que suscitó las críticas de un autorizado sector de la doctrina (así, GARCÍA-ANDRADE, J.: *La Fundación: un estudio jurídico*. Escuela Libre Editorial-Fundación ONCE, Colección Solidaridad núm. 11, Madrid, 1997, pp. 236-237, y CABRA DE LUNA, M.A.: *El tercer sector y las fundaciones en España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*. Colección Solidaridad, Fundación ONCE, Escuela libre Editorial, Madrid, 1998, pp. 478-482 y 562-564), y la impugnación —infructuosa— de dicho Real Decreto: STS 7/12/1999 (RJ 1999, 8822). Al respecto, vid., *infra*, nota 1347 y pp. 663 y ss.

¹³³⁹ Ley 16/2007, de 4 julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE núm. 160, de 5 julio de 2007).

asumidas por la Unión Europea, nuestro Derecho mercantil y contable volvería a experimentar nuevos e importantes cambios que, en lo que ahora nos interesa, determinarían la sustitución del Plan General de 1990 —cuyo contenido era el que el citado RD 776/1998 acomodaba a la idiosincrasia de las entidades no lucrativas— por dos nuevos planes: el Plan General de Contabilidad (PGC-2007), que, como el anterior, es de aplicación obligatoria a todas las empresas cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria; y, complementariamente, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC/pymes-2007), de carácter opcional para las que cumplan determinadas condiciones, en el que se contienen, asimismo, criterios específicos en materia de microempresas¹³⁴⁰. El nuevo modelo sería adaptado a las entidades sin fin de lucro mediante el RD 1491/2011, de 24 de octubre¹³⁴¹, tras un período transitorio, no exento de incertidumbres, en que vinieron obligadas a aplicar los nuevos planes, sin perjuicio de seguir ateniéndose a lo previsto en la adaptación aprobada por el RD 776/1998 (a pesar de la derogación del PGC-1990) en aquellos aspectos no contemplados por los mismos¹³⁴².

Posteriormente, por sendas Resoluciones del ICAC de 26 de marzo de 2013¹³⁴³, de acuerdo con la habilitación normativa conferida por la DF.1ª.2 del citado RD 1491/2011, han sido aprobados, con las rúbricas de «Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos» (en lo sucesivo, PCESFL-2013) y «Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos» (en adelante, PCpymESFL-2013), una suerte de textos refundidos, con el propósito, según se expresa en ambas resoluciones, de proporcionar a las ESFL un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar, incluidas las que se deriven, en su caso, de las actividades de carácter mercantil o con ánimo de lucro que puedan llevar a cabo¹³⁴⁴.

¹³⁴⁰ Ambos Planes fueron aprobados por sendos Reales Decretos núms. 1514 y 1515, respectivamente, de fecha 16 de noviembre de 2007 (BOE núms. 278 y 279, de 20 y 21 de noviembre 2007 y respectivos suplementos), en virtud de la habilitación contenida en disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio.

¹³⁴¹ Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos (BOE núm. 283, de 24 de noviembre de 2011). Su entrada en vigor, conforme a lo establecido en su DF 3ª, se produjo el día 1 de enero de 2012, siendo de aplicación para los ejercicios económicos que se iniciasen a partir de dicha fecha.

¹³⁴² Cfr. las DDTT 5ª y 6ª, respectivamente, del RD 1514/2007 y del RD 1515/2007. Vid., asimismo, nuestro comentario *infra* pp. 661 y ss.

¹³⁴³ BOE núms. 85 y 86, de 9 y 10 de abril de 2013.

¹³⁴⁴ Aunque más adelante habremos de detenernos sobre dichos Planes con más detalle, interesa dejar anotado que los términos en que aparece redactada literalmente la habilitación conferida por la DF 1ª.2 del citado RD 1491/2011 no resultan muy afortunados, al punto de que una primera lectura hace dudar de si ésta encomendaba al ICAC la formulación de dos textos distintos, como ha tenido lugar, o sólo se refería al caso de las pequeñas y

La aplicación a las entidades sin fin de lucro de los principios y esquemas contables propios de las entidades lucrativas, al margen de las, a mi juicio, certeras críticas de algún sector doctrinal¹³⁴⁵, no ha despertado una oposición relevante, admitiéndose hoy, mayoritariamente, como un sistema válido y adecuado para reflejar la situación económica y patrimonial de las ESFL, sin perjuicio de apuntar algunas inconsistencias legislativas y de anotar, en todo caso, su diversa significación¹³⁴⁶, pero sin cuestionar verdaderamente el modelo¹³⁴⁷. Se afirma en este sentido, que «La información económica de

medianas entidades sin fin de lucro. En este sentido, aunque no se recoge en la corrección de errores de que fue objeto (BOE nº 88, de 12 de abril), cabe entender que se produjo una errata. Consideramos que debía querer decir que «Con objeto de facilitar la aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobará, mediante Resolución, [sendos] texto[s] que de forma refundida presente[n] el Plan de Contabilidad *de las Entidades sin Fines Lucrativos* y el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos». Y, de hecho, el propio ICAC en alguna de las contestaciones a las consultas planteadas (así, en la contestación de junio de 2013 a la consulta núm. 4, publicada en el BOICAC núm. 94/2013) lo recoge casi textualmente de esa forma, a pesar de que en la citada Disposición el inciso que ponemos en cursiva fue omitido y, desde luego, no figuraba el texto entre corchetes.

¹³⁴⁵ Vid., *infra*, nota 1397 (pág. 663).

¹³⁴⁶ Por todos, BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J., BRUSCA ALIJARDE, M.I. Y MONEVA ABADÍA, J.M.: «Utilidad de la Información Financiera para la gestión de la entidades privadas no lucrativas», *Rev Contabilidad*, Vol. 9, Nº 18, 2006.

¹³⁴⁷ Es oportuno señalar, no obstante, que el Real Decreto 776/1998 sería objeto de impugnación por la Asociación de Directivos de Entidades No Lucrativas Españolas (ADENLE-Centro de Fundaciones), por un lado, por considerar que dicho Real Decreto infringía el principio de reserva de ley, toda vez que la norma legal de cobertura —la referida DA 8ª Ley 30/94— no contenía indicación alguna de principios o criterios que hubieran de seguirse para la determinación de la base imponible del IS que identificaban con el resultado contable; y, por otro, porque ampliaba su ámbito de aplicación a las fundaciones que no realizaran actividades económicas, ya que, a juicio de la asociación recurrente, la citada norma reglamentaria debía ceñirse a las «fundaciones-empresa», conforme a lo dispuesto en los art. 23.6 y 44 de la Ley 30/1994. El Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de diciembre de 1999 (rca. núm. 274/1998, RJ 1999, 8822), rechazaría ambos argumentos. En lo que se refiere a la infracción del principio de reserva de Ley, invocaría la doctrina del TC, con cita expresa de la STC 221/1992, de 11 de junio, señalando que si bien la base imponible está cubierta por el principio de reserva de ley, «no cabe desconocer, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas; lo cual explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores», por lo que desestimaría este motivo al no haberse alegado que la adaptación realizada infringiera normas de rango superior o contraviniera las características específicas de las entidades destinatarias. En lo que se refiere a la ampliación de su ámbito, el TS consideraría que el mandato de adaptación del PGC que el legislador hizo en la DA 8ª, lo era, sin distinción, respecto de todas las entidades sin fin de lucro objeto de tratamiento en la Ley 30/1994. Para el Alto Tribunal, si bien los arts. 23.6 y 44 de dicha Ley establecen que cuando las fundaciones realicen actividades mercantiles o industriales han de someterse a lo dispuesto en el Ccom., ello no impide que la referida adaptación se extienda a la totalidad de las ESFL. En este sentido, estimaría que el artículo 23, establece amplios deberes de contabilidad e información económica para todas las fundaciones, añadiendo que si la finalidad del precepto es que se elaboren unas cuentas anuales que expresen la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la entidad, *no puede entenderse que exista una imagen fiel para la*

una entidad sin fines de lucro deberá elaborarse con los mismos principios que los de cualquier otra entidad, ya sea mercantil o no, aspecto que permite lograr la comparabilidad de la información contable de las distintas unidades económicas, sin perjuicio de incluir la información específica necesaria que se derive de los distintos fines que puedan perseguir»¹³⁴⁸.

Ahora bien, aun admitiendo, a efectos dialécticos, esta generalizada opinión, no podemos dejar de subrayar, sin embargo, el distinto significado y finalidad que la contabilidad tiene en las entidades lucrativas y en las no

actividad empresarial y otra para la actividad no lucrativa. Para el TS, «la valoración de un determinado elemento patrimonial ha de ser igual en ambos casos, si bien el significado de esa información puede ser diferente» (lo que, a nuestro juicio, conforme más adelante veremos, es susceptible de importantes matices, habida cuenta de la distinta dinámica que preside uno y otro tipo de actividades). La misma apreciación que el TS había efectuado el CONSEJO DE ESTADO en su primer Dictamen sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las ESFL y las normas de información presupuestaria de estas entidades (Dictamen de la Comisión Permanente del CONSEJO DE ESTADO de 16 de mayo de 1996. Expediente núm. 3125/1995, apdo. V.3 de las Consideraciones), que sería ratificado en un Dictamen ulterior sobre dicho mismo proyecto, de fecha de 12 de febrero de 1998 (expediente núm. 5760/1997). Y, prácticamente con las mismas palabras, ORTEGA CARBALLO, E.: «Información económica de las fundaciones: Documentos que la integran», en *Las fundaciones: Desarrollo reglamentario de la ley*, Coords. PIÑAR MAÑAS Y OLMOS VICENTE, Fundación Alfonso Martín Escudero, Edit. Dykinson, Madrid, 1997, p. 183.

¹³⁴⁸ Cfr., ORTEGA CARBALLO, E.: «Información económica de las fundaciones: Documentos que la integran», en *Las fundaciones: Desarrollo reglamentario de la ley*, op. cit., p. 200. En el mismo sentido, PALLARÉS RODRÍGUEZ et alii (*Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, Aranzadi, 2004, pág. 101), quienes, tras indicar que «[e]l criterio de mantener similares normas a las establecidas para las entidades lucrativas es seguido unánimemente por los distintos tratadistas», sostienen igualmente que «aunque no exista ánimo de lucro y la obtención del beneficio no sea un objetivo, los principios contables empresariales, salvo pequeñas matizaciones para su adecuada interpretación y aplicación, no tienen por qué diferir [de los de las entidades lucrativas]» (*Ibidem*, págs. 99 y 103). No obstante a ello, debe reseñarse que a lo largo del capítulo segundo de dicha obra, se señalan diversas omisiones e insuficiencias de la adaptación llevada a cabo por el RD 776/1998, que, a juicio de sus autores, deberían haber sido objeto de su replanteamiento y modificación.

Por su parte, RODRÍGUEZ PAREDES, MERCEDES (*Las Fundaciones en España: Propuestas de un modelo de análisis de la información contable externa*. Tesis doctoral inédita. UCM, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II, Madrid, 2001, pág. 264), tras mencionar las distintas opiniones partidarias de la aplicación de los principios contables de las entidades lucrativas, termina, no obstante, concluyendo que «el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, no debería haber establecido simplemente normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, sino que debería haber creado un Plan General de Contabilidad para las Entidades Sin Fines Lucrativos, con tratamientos especiales y concretos para la contabilización de subvenciones, donaciones y legados; donaciones en especie como es el voluntariado». Para la citada autora, se debería haber establecido, asimismo, «que toda la información se recoja de una forma más específica y detallada en el Balance, Cuenta de Resultados y Memoria, con la finalidad principal de ofrecer mayor transparencia e información pública de las Entidades No Lucrativas y en concreto, las Fundaciones». (RODRÍGUEZ PAREDES, op. cit., pág. 485).

Sin embargo, como se expone en el texto, la opinión mayoritaria, con más o menos matices o reparos en punto a la aplicación de ciertos principios, no encuentra inconvenientes insalvables en la utilización de dicho instrumento por las ESFL.

lucrativas, lo que, en mi sentir, pudo y debió haberse traducido en unas adaptaciones menos miméticas de las normas contables mercantiles.

Como sabemos, la medición de la riqueza o patrimonio de una entidad y de su variación en un período determinado tiene una extraordinaria trascendencia en el caso de las organizaciones lucrativas, puesto que su finalidad primordial consiste, precisamente, en la maximización del beneficio para sus propietarios o accionistas. La representación cualitativa y cuantitativa de los elementos que componen dicho patrimonio, y el registro, medición y valoración de los hechos económicos que afectan al mismo, de forma que su presentación agregada y sintética permitan la toma de decisiones por los destinatarios de dicha información —que no en otra cosa consiste hoy, básicamente, la contabilidad mercantil— encuentra, pues, uno de sus fines esenciales, en el cálculo periódico de la variación de riqueza experimentada por la entidad en un preciso lapso temporal, *id est*, en la determinación del beneficio habido en un concreto ejercicio. En su correcta averiguación confluirán una pluralidad de intereses: por un lado, el de los propietarios o accionistas, en cuanto constituye presupuesto necesario para el eventual reparto del dividendo; por otro, el del Estado, desde el momento en que el Legislador ha asumido el beneficio contable como medida de la capacidad económica en los impuestos personales que gravan las rentas empresariales (al margen de su interés desde el punto de vista de la agregación de sus datos en orden a la elaboración de la contabilidad nacional). Y, también, el de otros terceros (acreedores, clientes, inversionistas...), en cuanto proporciona información sobre la rentabilidad y solvencia de la entidad. Por otra parte, la determinación del «resultado» constituye un indicador fiable de la gestión de la empresa, que, además de servir como herramienta para la toma de decisiones por sus directivos, facilita el control por los propietarios, al permitir evaluar la eficacia y eficiencia de los administradores. En suma, para no extendernos más, lo que pretendemos resaltar es que la contabilidad de las entidades lucrativas y los principios que le sirven de sustento están pensados *por y para* la satisfacción de las necesidades informativas de esos distintos interesados, tanto internos como externos. Pero obsérvese que todo ello tiene como referente la determinación del resultado económico, del *beneficio*, en cuanto que su logro constituye el fin esencial de dichas entidades. Algo que, por definición, resulta totalmente ajeno a las ESFL.

En efecto, en las entidades sin fin de lucro, la contabilidad no tiene —no debería tener— como objeto *esencial* calcular el *excedente periódico*, puesto que el *resultado económico* carece en ellas de auténtica significación: ni puede ser objeto de reparto, ni constituye su finalidad, ni resulta, por ello mismo, un adecuado indicador de la eficacia y eficiencia de sus gestores¹³⁴⁹. Es más,

¹³⁴⁹ Como ya tuvimos ocasión de destacar más atrás, cuando afirmamos que el resultado económico carece de auténtica significación, no pretendemos decir que la obtención de un resultado positivo o negativo carezca de trascendencia en dichas entidades. El hecho de que se haya obtenido un excedente nos informa sobre su capacidad para seguir cumpliendo sus fines. Lo que pretendemos destacar es que tiene un significado bien distinto del obtenido por las entidades lucrativas. Ya las propias Normas de adaptación al PGC-90, señalaban en su

cabría incluso decir que, de forma antagónica a lo que ocurre con las entidades lucrativas, la existencia reiterada de excedentes positivos más allá de lo necesario para impedir su descapitalización, no sólo no es síntoma de la buena gestión de la entidad, sino que, más bien, lo que denota es cierta ineficacia en el cumplimiento de sus objetivos¹³⁵⁰, ya que su misión no es ni atesorar las ganancias ni obtener beneficios —por principio, ir repartibles en estas entidades—, sino satisfacer las demandas sociales, realizar los fines de interés general que constituyen su objeto¹³⁵¹.

En este sentido, además de reflejar y proporcionar información organizada sobre las variaciones patrimoniales, indicando sus causas y consecuencias, así como sobre los compromisos asumidos con indicación de sus razones y forma prevista de cumplirlos, la contabilidad de dichas entidades debería suministrar, ante todo, una amplia información sobre las actividades realizadas por las mismas en el transcurso del ejercicio, permitiendo la comparación de las acciones propuestas con las metas alcanzadas, y señalando su transcendencia y utilidad social¹³⁵².

Introducción (punto 10), que «Una de las características significativas a resaltar en la información económica de estas entidades, es el distinto significado del resultado en relación con el obtenido por una empresa. Este término ha sido denominado en la presente Adaptación como “excedente” y representa, al no ser objeto de distribución, el ahorro o desahorro generado por la entidad en un ejercicio económico. Si el excedente es positivo se pone de manifiesto la mayor capacidad de la entidad para cumplir fines en el futuro; si por el contrario, esta magnitud es negativa indica, en general, que se están cumpliendo fines con el ahorro procedente de ejercicios anteriores».

¹³⁵⁰ En el mismo sentido, FUENTES PERDOMO, Juana, «Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera». *Revista Española del Tercer Sector* [en línea], núm. 6, mayo-agosto 2007 [última consulta: 13/08/2010], pág. 104. Disponible en <<http://www.fundacionluisvives.org/rets/6/articulos/17548/index.html>>.

¹³⁵¹ Como indicara la Comisión de Expertos constituida por el Ministerio de Economía (Orden de 16 de marzo de 2001) para la elaboración de un informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y las líneas básicas para abordar su reforma —el llamado *Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España*—, «[t]al y como puede deducirse de su propia denominación, la característica más importante de estas entidades es precisamente su ausencia de “ánimo de lucro”, por lo tanto, la finalidad primordial de su contabilidad no será la de registrar correctamente los resultados económicos obtenidos con su actividad —beneficio o pérdidas en su acepción más tradicional—, tal como sucede con las empresas lucrativas, sino la de recoger y explicar las variaciones que sufra su patrimonio como garantía para su estabilidad, los compromisos asumidos y la cobertura estimada para su cumplimiento y, fundamentalmente, los logros propuestos alcanzados y el grado de realización en el ejercicio de las actividades sociales emprendidas. Es decir, que en las entidades sin fines lucrativos el beneficio económico no puede considerarse el mejor indicador de su eficacia (al menos en los mismos términos en que se configura empresarialmente) puesto que en ningún caso es un objetivo a perseguir por la entidad, por lo que su determinación contable pasa a un plano diferente con un significado distinto». *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*, ICAC, Madrid, 2002, p. 337.

¹³⁵² Vid., a este respecto, el *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma...*, op. cit., p. 338.

Sin embargo, a pesar de tratarse de un aspecto, a nuestro juicio, crucial —especialmente si pensamos que uno de los argumentos usualmente invocados como justificación de un régimen fiscal privilegiado para estas entidades radica precisamente en la supuesta mayor eficiencia del sector no lucrativo respecto del Estado—, lo cierto es que la contabilidad de las entidades sin fin de lucro carece aún del adecuado desarrollo que permita la medición de lo que constituye por esencia su finalidad: *la maximización del beneficio para la sociedad*.

Por consiguiente, al margen de su inconsistencia con otros criterios adoptados, no sirve para conocer el «*beneficio social*» que su actividad supone, a pesar de que éste es el «*resultado*» que más debiera interesarnos, puesto que constituye la razón de ser de dichas entidades. Baste señalar, a título meramente ejemplificativo, que no se reflejan en ella todos los *inputs*: el trabajo voluntario —en muchos casos, su principal activo, aunque contablemente no se considere como tal— no se computa, lo que, en buena medida, frustra el valor de este estado para reflejar la imagen fiel de la entidad¹³⁵³. Piénsese en este sentido, como, por ejemplo, políticas «exitosas» desde el punto de vista de la obtención de ingresos con que financiar sus actividades (v.gr., a través de determinadas alianzas, convenios de colaboración, patrocinio, etc.), en la medida en que no se perciba su coherencia con el fondo ideológico, político, religioso o moral que habitualmente subyace en estas organizaciones, pueden, sin embargo, actuar como desincentivo de los voluntarios y cooperantes que prestan su colaboración en la entidad y, a la postre, reducir la capacidad de seguir cumpliendo sus fines, *sin que de ello informen en absoluto los estados contables*. En tanto en cuanto en éstos no se hagan «*tangibles*» aspectos esenciales de las entidades no lucrativas, la utilidad de la información que proporcionan resultará cuestionable.

En definitiva, sin perjuicio de reafirmar la necesidad de transparencia como un presupuesto inexcusable de estas organizaciones —máxime si han de gozar de un régimen fiscal privilegiado—, no puede dejar de señalarse que algunas de las obligaciones formales que se las ha impuesto a dicho fin representan una importante sobrecarga que, más que del recelo y desconfianza de la Administración, como habitualmente se ha reprochado, es consecuencia de haberse sacrificado los intereses y necesidades específicas de dichas entidades en aras de la comparabilidad de la información. En suma, de haberse impuesto la aplicación de las normas y principios propios de las entidades lucrativas, con las que, nos maliciamos, se ha buscado la homogeneidad, porque es el modelo hacia el que se las viene empujando desde muy diversos sectores. La confluencia de intereses ideológicos y

¹³⁵³ BRUSCA, Isabel y MARTÍ, Caridad: «La información financiera de las entidades no lucrativas: Una perspectiva internacional». Documento de trabajo [en línea] Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Zaragoza, 2002, núm. 04 [consulta: 16 junio 2005. Fecha último: acceso 7 febr. 2012]. Disponible en <<http://www.dteconz.unizar.es/DT2002-04.pdf>>.

profesionales, y la expansión del modelo del *homo oeconomicus*, que amenaza con convertirse en la única racionalidad válida para evaluar el comportamiento tanto de individuos como de organizaciones de todo tipo, se encuentran, pues, a nuestro juicio, detrás de la imposición de unas obligaciones contables que, tal como han sido concebidas —a saber, a la medida de unos usuarios bien distintos de los que, en el caso de las ESFL, habrían de ser sus principales destinatarios—, distan de ofrecer una información relevante, tanto por lo que se refiere a la perspectiva adoptada como por darse preferencia a unos contenidos, tal vez, idóneos en relación con las entidades lucrativas, pero no necesariamente los más aptos para ofrecer una imagen fiel de las entidades sin fin de lucro, lo que, a la postre, se traducirá en la necesidad de adicionar diversos requerimientos informativos específicos que terminarán haciendo que su elaboración, en muchos casos, resulte más onerosa que la de las propias entidades de mercado.

2. LAS OBLIGACIONES CONTABLES DE LAS ESFL EN GENERAL.

2.1 Consideraciones preliminares

En el ordinal 8º de su art. 3, la Ley 49/2002 establece el requisito de que las entidades a que nos venimos refiriendo, «*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*», sin formular ninguna otra precisión¹³⁵⁴. Por lo tanto, a la hora de concretar dicha exigencia,

¹³⁵⁴ Con anterioridad, el art. 44 de la Ley 30/1994 disponía que «Las Fundaciones y asociaciones a que se refiere el presente título *tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas*, sin perjuicio de que deban llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y disposiciones complementarias cuando realicen alguna explotación económica». En este sentido, el art. 356.1 RIS-82 —recuérdese que la LIS/78 y su reglamento estaban aún vigentes al aprobarse la Ley 30/1994—, preceptuaba que «Las Sociedades exentas llevarán la contabilidad establecida en las disposiciones que las rigen y, en todo caso, el *sistema contable simplificado previsto en este Reglamento*», si bien, cuando obtuvieran rendimientos de explotaciones económicas, la contabilidad había de ajustarse al Código de comercio: art. 282.2.c) RIS-82, en relación a los arts. 280 y 281 del mismo Reglamento. Se ha de recordar, sin embargo, que, posteriormente, la Ley 43/1995 eliminaría las especificidades relativas a las entidades exentas, disponiendo en su artículo 139 que «Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad *de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen*». Así, la DGT en su contestación de 8 de junio de 1998 a la consulta núm. 0980-98, señalaría: «La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, no establece obligaciones contables específicas respecto de las entidades exentas. Las obligaciones de carácter contable del IS se establecen con carácter general para todos los sujetos pasivos estén o no exentos [...] *tanto las entidades parcialmente exentas reguladas en la Ley 43/1995 como las entidades acogidas al Título II de la Ley 30/1994, en cuanto sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, deben llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio, excepto si una norma específica estableciera y regulara una forma diferente de llevanza de la contabilidad*». La conclusión es perfectamente trasladable al régimen de la Ley 49/2002. A pesar de que la misma señale en su artículo 11 que «Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades *tendrán las obligaciones*

habremos de estar, en primer término, a lo prevenido por las normas específicas que disciplinan las obligaciones contables de estas entidades. Pero, antes de entrar en su examen, es oportuno efectuar aún algunas advertencias preliminares.

2.1.1 La distribución competencial

En primer lugar, es preciso volver a recordar que, como en otros muchos aspectos de su régimen jurídico, la contabilidad de las entidades no lucrativas es una materia susceptible de ser legislada por las CCAA respecto de las que ejerzan exclusiva o principalmente sus actividades en el ámbito de sus respectivos territorios; *id est*, cuando se trate de fundaciones o asociaciones de *competencia autonómica*. Adviértase que ni el artículo 25 de la Ley 50/2002 ni los arts. 7.1 i), 14 y 34.1 de la LODA, donde se hace referencia a sus obligaciones documentales y contables, tienen naturaleza de normativa estatal básica, o puede considerarse que integren el «núcleo esencial» del derecho de asociación o fundación, o que constituyan requisitos mínimos indispensables para garantizar la igualdad en el ejercicio de tales derechos fundamentales, ni puede afirmarse, tampoco, que tengan una conexión directa e inmediata con los mismos, que obliguen, para su salvaguarda, a un tratamiento uniforme¹³⁵⁵.

*contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto», debe tenerse en cuenta, por un lado, que dicha previsión lo es a efectos de su tributación en el IS, no como requisito para ser consideradas entidades sin fin de lucro; y, por otro, que, en todo caso, el art. 133 del TRLIS —hoy, art. 120 de la nueva LIS-2014— dispondría que «Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen», si bien ha de advertirse que, habida cuenta del tratamiento *analítico* que reciben en punto a su tributación en dicho Impuesto, el art. 11 de la Ley 49/2002 (de análogo modo que el art. 133.1, pfo. 2º, del TRLIS —hoy, art. 120.1, pfo. 2 de la LIS-2014— respecto de las entidades parcialmente exentas), precisaría que «La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas»; previsión que, como luego veremos, se corresponde con uno de los contenidos de la *memoria económica* exigida como requisito —ahora sí— en el art. 3.10º de la Ley 49/2002.*

¹³⁵⁵ El FJ. 5, b) de la STC 133/2006, de 27 de abril de 2006, es bien elocuente a este respecto: «Distinto es el caso del art. 7.1 i) LODA, donde se identifica como contenido necesario de los estatutos de las asociaciones “el régimen de administración, contabilidad y documentación, así como la fecha de cierre del ejercicio asociativo”. Se trata de una previsión que tiene un marcado carácter formal; así es, tanto si la referimos a los aspectos auxiliares de la gestión ordinaria de la asociación o a la fijación de criterios contables, como si atendemos al procesamiento de la información concerniente a la vida asociativa. De este modo se puede afirmar que sólo indirectamente guarda alguna relación con los cuatro aspectos del derecho fundamental de asociación a los que nos hemos referido. Desde tal perspectiva la disposición impugnada sólo de manera mediata se vincula con el derecho de los asociados a ser informados del estado de cuentas; un derecho que, por lo demás, está reconocido en el art. 21 b) LODA, precepto que no ha sido controvertido en este proceso constitucional. A mayor abundamiento, interesa reseñar que el art. 14 LODA, donde se definen las obligaciones documentales y contables que deben satisfacer las asociaciones y en el que se concreta el derecho de acceso de los asociados a la documentación, no figura entre los preceptos calificados como “condiciones básicas” por la disposición final primera, apartado segundo». Lo que determinaría, a la postre, la declaración de inconstitucionalidad de la citada disposición

No obstante, debe puntualizarse seguidamente en lo que respecta a las «asociaciones declaradas de utilidad pública» —que son a las que se refiere el art. 34.1 de la LODA y las que interesan a efectos de la Ley 49/2002—, que, en la medida en que dicho precepto, al igual que los demás que integran el capítulo VI de la referida Ley Orgánica¹³⁵⁶, se encuentra amparado en el título constitucional del art. 149.1.14 CE (Hacienda General), la regulación de los requisitos de que se hace depender dicha declaración y, por tanto, las obligaciones contables a que se hace referencia en el mismo, se sitúan dentro de la esfera competencial del Estado, conforme ha interpretado el TC, respaldando, en este caso, lo establecido en la DF 1ª.4 de la citada Ley Orgánica¹³⁵⁷.

final en punto a la inclusión del citado art. 7.1. i), entre los de directa aplicación en todo el Estado ex artículo 149.1.1ª de la Constitución.

¹³⁵⁶ Excepto el art. 31, relativo a las medidas de fomento en general, que queda fuera de la DF 1ª de la LODA.

¹³⁵⁷ Vid., FFJJ 17 y 18 de la citada STC 133/2006, así como la STC 134/2006, de 27 de abril, por la que se resolvía el conflicto de competencias promovido por la Generalidad de Cataluña en relación con diversos preceptos del RD 1740/2003, de 19 diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, entre ellos, los relativos a dicha declaración y a la rendición de cuentas. En dicho conflicto, alegaría la Generalidad catalana que el título competencial del art. 149.1.14 CE no prestaba cobertura para la determinación estatal de los requisitos formales que deben satisfacer las cuentas que las asociaciones de utilidad pública de Cataluña habían de presentar ante la Generalidad, y discutía la remisión en exclusiva a la normativa estatal para la fijación de esos requisitos formales, al considerar que incurría en un exceso competencial, dificultando la aplicación de la normativa contable autonómica relativa a las asociaciones competencia de dicha Comunidad. Ha de señalarse, no obstante, que —de forma un tanto contradictoria— ésta no discutía el sometimiento de las asociaciones de utilidad pública a lo dispuesto en el RD 776/1998, ni el control que pudiera efectuar la Administración tributaria al amparo de la Ley 49/2002 y de su Reglamento (el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre). Sin embargo, como hizo notar el TC en el FJ 6 de dicha sentencia, tampoco resultaba admisible la réplica del Abogado del Estado en el sentido de que se tratara del «desarrollo, en materia contable, de la legislación mercantil, competencia exclusiva del Estado ex art. 149.1.6 CE». Para el TC, «nos hallamos ante el desarrollo reglamentario de las previsiones contenidas en el art. 34.1 [de la LODA], donde se identifican como obligaciones que deben satisfacer las asociaciones declaradas de utilidad pública por el Estado, la rendición de las cuentas anuales y la presentación de una memoria de actividades ante el Registro administrativo en el que se hallen inscritas. Toda vez que el cumplimiento de estas obligaciones de contenido informativo representa un requisito indispensable para que la entidad pueda ostentar la declaración de utilidad pública (art. 35.2 *in fine* LODA) y, en cuanto tal, disfrutar de las exenciones y beneficios fiscales y de los beneficios económicos establecidos por la legislación estatal que dicha declaración conlleva, podemos concluir que el precepto reglamentario se encuadra sin mayores dificultades en la competencia conferida al Estado por el art. 149.1.14 CE. Competencia que ha sido el título habilitante para que el legislador estatal defina las obligaciones, algunos de cuyos aspectos formales se concretan en el art. 5 del Real Decreto 1740/2003» (Cfr. FJ 6, pfo 2º). Dicho encuadramiento competencial, ya consagrado, por otra parte, en su STC 133/2006, llevaría, en suma, a dicho Alto Tribunal, a no apreciar vulneradas las competencias de la Generalidad de Cataluña en materia de asociaciones, salvo en el particular relativo a que las cuentas anuales y la memoria de actividades se presentasen «firmadas por todos los miembros de la junta directiva u órgano de representación de la asociación obligados a formularlas» (art. 5.3 del RD 1740/2003), por cuanto, a juicio del TC, ello constituye una exigencia formal que incide en la competencia autonómica para regular el funcionamiento interno de las asociaciones, al imponer un modo de adverbación de los acuerdos del órgano colegiado distinto del establecido con carácter general

En este sentido, el art. 5.2. del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, de análogo modo que su antecesor (el también art. 5.2 del Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio), establece que «Las cuentas anuales de las entidades declaradas de utilidad pública [...] se formularán conforme a lo que determinen las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, contenidas en el anexo I del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, sin perjuicio de las particularidades que puedan establecer las disposiciones fiscales para este tipo de entidades». Este último Real Decreto, por su parte, disponía en sus arts. 3 y 4 que las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, así como las normas de información presupuestaria que se incluyen en su anexo II, «*serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública*».

Hoy, tras la derogación del citado RD 776/1998, la remisión debe entenderse realizada al RD 1491/2011, de 24 de octubre¹³⁵⁸, que, en lo que ahora interesa, dispone igualmente en su artículo 3.1 que «Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, *serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública*», añadiendo que lo serán también «a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional». Y, más exactamente —una vez que el ICAC ha hecho uso de la habilitación conferida por la disposición final primera, dos, del citado RD 1491/2011—, la remisión debe entenderse efectuada al «Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos» (PCESFL-2013) y al «Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos (PCpymESFL-2013), aprobados por sendas Resoluciones del ICAC de 26 de marzo de 2013¹³⁵⁹, que reiteran igual precisión en la norma segunda de sus respectivos textos¹³⁶⁰.

por la Ley de asociaciones de Cataluña, que encomienda esa función al secretario, con el visto bueno del presidente; lo que, según el TC, no encuentra cobertura competencial suficiente en el título atribuido al Estado por el art. 149.1.14 CE.

¹³⁵⁸ Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos (BOE núm. 283, de 24 de noviembre de 2011).

¹³⁵⁹ BOE núms. 85 y 86, de 9 y 10 de abril de 2013.

¹³⁶⁰ Como ya anticipamos, el PCESFL-2013 y el PCpymESFL-2013 refunden, respectivamente, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las ESFL contenidas en el Anexo I del referido RD 1491/2011 (en lo sucesivo, NNAPGCESFL-2011) y las del PGC-2007 y el PGC/pymes-2007 que resultan de aplicación común en cada caso a las empresas y a las entidades sin fin de lucro, con el propósito —según se afirma en sus respectivas resoluciones aprobatorias— «de proporcionar a estos sujetos contables un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar, incluidas las que se deriven, en su caso, de las actividades de carácter mercantil o con ánimo de lucro».

Por consiguiente, visto desde la otra perspectiva, ello significa que las *fundaciones de competencia autonómica* —que, a diferencia de las asociaciones no declaradas de utilidad pública «estatal», sí entran en el ámbito de la Ley 49/2002—¹³⁶¹ quedan sujetas no a las obligaciones contables, presupuestarias y de rendición de cuentas establecidas en la Ley 50/2002, ni a las normas de adaptación del PGC-2007 aprobadas por el RD 1491/2011 (hoy ya, como se ha dicho, al PCESFL-2013 y al PCpymESFL-2013), sino a las normas establecidas por las CCAA de acuerdo con sus respectivos Estatutos de autonomía¹³⁶².

No obstante, frente a la dispersión que ello induce a suponer, conviene precisar que hasta la fecha ha existido una coincidencia básica entre las distintas normativas autonómicas en exigir a las entidades no lucrativas su ajustamiento, en materia contable, a lo establecido en el Código de Comercio y legislación complementaria y, particularmente, a las normas de adaptación del PGC a las ESFL, bien por vía de remisión directa a las mismas, bien dictando normas propias pero armonizadas con aquella Adaptación. Lo que no impide, ciertamente, la existencia de algunas singularidades. Así, por citar algún ejemplo significativo, en Cataluña las fundaciones y asociaciones sujetas a la legislación de dicha Comunidad, amén de otras peculiaridades, tuvieron que elaborar los dos nuevos estados financieros incorporados a nuestro Derecho contable por la Ley 16/2007 —a saber, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) y el Estado de Flujos de Efectivo (EFE)¹³⁶³—, los cuales, sin embargo, según el criterio que se desprendía de las consultas evacuadas por el ICAC¹³⁶⁴, son estados que no resultan exigibles a las fundaciones de

¹³⁶¹ Adviértase de nuevo que las CCAA, conforme recuerda el art. 36 LODA, pueden también declarar de utilidad pública a aquellas asociaciones que reúnan los requisitos que establezcan en su propia normativa, pero dicha declaración lo será, exclusivamente, a los efectos de aplicar los beneficios previstos en sus respectivos ordenamientos autonómicos, sin que alcance a los tributos del Estado (Vid. los FF.JJ. 17 y 18 de la STC 133/2006, de 27 de abril y el FJ. 66 de la polémica STC 31/2010, de 28 de junio, relativa al Estatuto de Autonomía de Cataluña).

¹³⁶² Salvo que la legislación autonómica remita expresamente a dichas normas estatales, lo que, como luego se indica en el texto, no es en absoluto infrecuente.

¹³⁶³ La confección de este último estado, no obstante, sólo es obligatoria para las de gran dimensión. Sobre las obligaciones contables de las fundaciones y asociaciones sujetas a la legislación de dicha Comunidad, véase el art. 333-8 del Código Civil de Cataluña, según la redacción dada por la Ley autonómica catalana núm. 4/2008, de 24 de abril, del libro tercero del Código civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas (*Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya* núm. 5123, de 25.05.2008), así como la tercera parte del Plan de contabilidad de las fundaciones y las asociaciones sujetas a la legislación de la Generalidad de Cataluña, aprobado por Decreto autonómico núm. 259/2008, de 23 de diciembre, modificado por el Decreto núm. 125/2010, de 14 de septiembre (*Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya* núm. 5288, de 31.12.2008 y núm. 5716, de 16.09.2010, respectivamente).

¹³⁶⁴ En particular, nos estamos refiriendo a la consulta núm. 1 del BOICAC 73/marzo 2008, sobre la aplicación del PGC-2007 por una entidad no lucrativa sujeta a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (NNAPGC-90),

competencia estatal (o a las que ejerzan principalmente sus funciones fuera de la referida Comunidad), en la medida en que sus disposiciones específicas las obligan a elaborar *exclusivamente* el balance de situación, la cuenta de resultados y la memoria, salvo que ejerzan actividades económicas y se hallaren en alguno de los supuestos que, con arreglo al Código de Comercio, exigieran la consolidación de sus cuentas. Sobre el tema, no obstante, volveremos después.

2.1.2 Las adaptaciones sectoriales específicas

El territorial no es, sin embargo, el único factor a considerar. Dependiendo del sector a que dichas entidades pertenezcan, éstas pueden verse obligadas a ajustar su contabilidad a otras adaptaciones o, incluso, conjugar más de una —así, en los supuestos de «multiactividad»— cuando entre las diversas actividades económicas que puedan ejercer concurrentemente con las propias de sus fines, se encuentre alguna que esté sujeta a otra adaptación sectorial específica (v.gr., en el caso de actividades de asistencia sanitaria, de construcción o de promoción inmobiliaria).

En este sentido, entre los sujetos que no han de aplicar las normas de adaptación del PGC a las ESFL (salvo complementariamente) por contar con sus propias adaptaciones sectoriales *ad hoc* (o, incluso, que no han de aplicar ninguna), debemos recordar los siguientes:

2.1.2.1 Las Federaciones Deportivas Españolas y las Federaciones Territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas.

Según la DA 3ª del RD 776/1998, las normas de adaptación del PGC-90 a las entidades sin fin de lucro no resultaban aplicables a las Federaciones Deportivas Españolas, ni a las Federaciones Territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, que se regían por una adaptación sectorial específica, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994¹³⁶⁵. Y lo mismo ocurrirá ahora con la nueva adaptación del PGC-2007 a las entidades sin fin de lucro, aprobada por el RD 1491/2011, en cuya DA 2º se precisa también que dichas Federaciones seguirán aplicando aquella específica adaptación sectorial, sin perjuicio de que, conforme se desprende de la DT 5ª del RD 1514/2007, dicha aplicación haya de entenderse

y a la consulta núm. 4 del BOICAC 76/diciembre 2008, sobre los modelos de balance y cuenta de resultados de las entidades sin fines lucrativos que apliquen las NNAPGC-90.

¹³⁶⁵ BOE núm. 34, de 9 de febrero de 1994.

en aquello que no se oponga a lo dispuesto en el nuevo Plan General Contable de 2007 o, en su caso, en el PGC/pymes-07¹³⁶⁶.

Con anterioridad, según señalaba la propia exposición de motivos de la citada Orden de 1994, la obligatoriedad de esa específica adaptación, «dado el carácter no mercantil de las Federaciones deportivas», era consecuencia de lo establecido en el art. 29 del Real Decreto 1835/1991¹³⁶⁷, que disponía, a la sazón, que la contabilidad de dichas entidades «se ajustará a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones deportivas españolas que desarrolle el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del Ministerio de Economía y Hacienda», como, por otra parte, ya había ocurrido bajo la vigencia de nuestro primer Plan General de Contabilidad de 1973.

En efecto, ya durante los primeros años de la década de los ochenta, por iniciativa del Consejo Superior de Deportes, se constituiría un grupo de trabajo en el seno del Instituto de Planificación Contable —antecesor del actual ICAC—, que formularía unas normas de adaptación del entonces vigente PGC-73 a las Federaciones y Agrupaciones Deportivas. Dichas normas serían aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de febrero

¹³⁶⁶ Recordaré que la citada DT 5ª del RD 1514/2007, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC-2007) dispone en su apartado 1 que:

«Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este Real Decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.

En particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación en los términos dispuestos en el párrafo anterior, debiendo aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de PYMES en todos aquellos aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas».

Por su parte, el RD 1515/2007, por el que se aprueba el PGC/pymes-2007, dispondrá que:

«Los desarrollos normativos en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose por los sujetos contables que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes, en los términos establecidos en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y siempre que no se opongan a los criterios contenidos en el presente real decreto».

¹³⁶⁷ Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas. BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 1991.

de 1984¹³⁶⁸, y la Orden del Ministerio de Cultura de 20 de diciembre de dicho mismo año¹³⁶⁹ impondría obligatoriamente su aplicación por «las Federaciones Deportivas Españolas y las Agrupaciones Deportivas de Deportes para Minusválidos y de Deporte Universitario, así como por aquellas otras Entidades que teniendo personalidad jurídica propia resulten, de acuerdo con sus disposiciones específicas, obligadas a llevar su contabilidad ajustada a las normas vigentes sobre planificación contable».

Con la aprobación del PGC-90, a resultas de la reforma operada por la Ley 19/1989, tras nuestro ingreso en la entonces Comunidad Económica Europea, se haría precisa una nueva adaptación sectorial al nuevo Plan, que es la que, finalmente, se llevó a efecto por la citada Orden de 2 de febrero de 1994. Tal adaptación, como se ha dicho, resulta de aplicación a las Federaciones Deportivas Españolas y a las Federaciones Territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, pero se ha de anotar que, en todo caso, éstas debían incluir en las cuentas anuales la información que «*por el carácter de utilidad pública*» se exigía en la adaptación del PGC-90 a las entidades no lucrativas, conforme preceptuaba la DF 3ª del RD 776/1998. Lo mismo previene hoy la DA 2ª del RD 1491/2011 en relación a la adaptación al PGC-2007 aprobada por el mismo¹³⁷⁰.

2.1.2.2 Los clubes y asociaciones deportivas declarados de utilidad pública

Tampoco a los clubes y asociaciones deportivas declarados de utilidad pública les resultaba aplicable la adaptación del RD 776/1998, ni hoy les resultará tampoco de aplicación la aprobada por el RD 1491/2011. La DA 3ª del derogado RD 776/1998 —y, con análogo tenor la DA 2ª del nuevo RD 1491/2011—, señalaba que se regirían por la adaptación sectorial aprobada

¹³⁶⁸ BOE núm. 57, de 7 de marzo de 1984.

¹³⁶⁹ BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1984.

¹³⁷⁰ «En concreto —dirá ahora la citada DA 2ª—, incluirán en la memoria de las cuentas anuales información relativa a:

- a) Actividad de la entidad.
- b) En su caso, las bases de presentación y la información de la liquidación del presupuesto.
- c) Excedente del ejercicio.
- d) Ingresos y gastos.
- e) Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.
- f) Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.
- g) Información sobre autorizaciones otorgadas por la Autoridad administrativa correspondiente que sean necesarias para determinadas actuaciones.
- h) Cualquier otra información que sea significativa».

por la Orden de 23 de junio de 1995¹³⁷¹, sin perjuicio de que, como en el caso de las Federaciones Deportivas, hubieran de incluir en las cuentas anuales «la información que *por el carácter de utilidad pública* se requiere en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos». La referencia a la Orden de 23 de junio de 1995, había de entenderse realizada a la Orden de 27 de junio de 2000¹³⁷² —como hoy precisa la DA 2ª del RD 1491/2011—, que, derogando la anterior, aprobaría unas nuevas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas, como consecuencia de las modificaciones que sobre su régimen contable e informativo establecieron los arts. 19 y 20 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio¹³⁷³. Conviene aclarar que aunque la adaptación, como indica su título, va dirigida, en principio, a dicho tipo de sociedades anónimas, sus normas también resultan aplicables a los clubes a que se refiere la DA 4ª de dicho Real Decreto (esto es, a los clubes de fútbol y baloncesto que, a tenor de las DD.AA. 7ª y 8ª de la Ley 10/1990, del Deporte, pudieron conservar su estructura jurídica), así como a otras asociaciones y entidades deportivas que no revistan forma mercantil, tanto si participan en competiciones deportivas profesionales como no profesionales, sin perjuicio de que su obligatoriedad respecto de las no declaradas de utilidad pública derive de que así lo impongan las correspondientes disposiciones administrativas. Al igual que en el caso de las Federaciones Deportivas, la adaptación aprobada por la Orden de 27 de junio de 2000 ha de entenderse aplicable solamente en aquello que no se oponga a lo dispuesto en el nuevo Plan General Contable de 2007 o, en su caso, al PGC/pymes-2007.

2.1.2.3 Las entidades del art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede

Finalmente, convendrá hacer mención de que ciertas entidades beneficiarias del régimen especial de la Ley 49/2002, a saber, las entidades del art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, no vendrían obligadas a formular cuentas anuales cumpliendo los requisitos establecidos en el PGC y sus disposiciones de adaptación y desarrollo, según ha interpretado el ICAC en su consulta núm. 2, de marzo 2010¹³⁷⁴.

¹³⁷¹ BOE núm. 155, de 30 de junio de 1995.

¹³⁷² BOE núm. 155, de 29 de junio de 2000.

¹³⁷³ Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas (BOE núm. 170, de 17 de julio; c.e., BOE núm. 174, de 22 de julio). Dicho Real Decreto sería modificado puntualmente por el Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre (BOE núm. 13, de 15 de enero de 2002).

¹³⁷⁴ BOICAC núm. 81/Marzo 2010, consulta núm. 2. Disponible en <<http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=353>>[último acceso 13/02/2012].

Según se afirma por el citado Instituto, aunque resulta «deseable» que la entidad consultante —se trataba en el caso de un centro escolar dependiente de una congregación religiosa— ajustase su contabilidad a los criterios de registro y valoración contenidos en las normas de adaptación del PGC a las ESFL, dado que el objetivo de dicha adaptación es precisamente mostrar la imagen fiel de las operaciones realizadas por estas entidades, no existe, sin embargo, ninguna disposición que expresamente la obligue a ello y la disposición duodécima del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, que constituiría su «Ley especial», parece liberarlas de tal exigencia¹³⁷⁵.

El criterio resulta, a mi juicio, cuestionable. Dejando al margen de que el citado Acuerdo se ceñía exclusivamente al ámbito tributario y más particularmente a la aplicación del Impuesto de Sociedades, en un contexto jurídico distinto —regía el PGC de 1973 y la LIS/1978—, debía haberse tenido en cuenta que la contabilidad, además de en razón de la fiscalidad y la rendición de cuentas, cumple hoy otras funciones, como ya tuvimos ocasión de señalar más atrás. Todo ello, sin entrar en el debate sobre la aplicabilidad del Código de comercio, en cuanto ejerzan actividades económicas, que el ICAC parece no entender aplicable. En todo caso, en lo que aquí nos concierne, hemos de recordar que las DDAA 8ª y 9ª.1 de la Ley 49/2002 permiten el disfrute del régimen fiscal establecido en los art. 5 a 15 de dicha Ley, relevando a estas entidades del cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 3º que venimos analizado.

2.1.3 El proceso de convergencia internacional en materia contable

Como ya dejamos anotado anteriormente, el panorama contable español se ha visto profundamente alterado por la reforma llevada a cabo por la Ley 16/2007 y la subsiguiente entrada en vigor, el 1 de enero de 2008, del PGC-2007 y del PGC/pymes-2007, fruto del alineamiento de nuestro Derecho con el proceso de convergencia internacional en materia de información financiera, de cuya incidencia no se han visto libradas las entidades sin fin de lucro, a pesar

¹³⁷⁵ Recordaré que la disposición duodécima del citado Acuerdo de 10 de octubre de 1980 (BOE núm. 111, de 9 de mayo de 1981), relativo a la aplicación del Impuesto sobre Sociedades y elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado de acuerdo con lo previsto en el Acuerdo entre España y la Santa Sede sobre Asuntos económicos, decía así:

«Duodécima.- Contabilidad

1. Las Entidades eclesiásticas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades *deberán llevar contabilidad*, que recogerá debidamente clasificados los ingresos íntegros de las distintas fuentes de rendimientos, y de los gastos necesarios para su obtención, incluidos los de administración.

2. Las Entidades eclesiásticas *podrán establecer libremente los planes contables que consideren más adecuados a sus necesidades*, atendiendo a los criterios de claridad y de simplicidad. No obstante, el Ministerio de Hacienda podrá, de común acuerdo con la Conferencia Episcopal Española establecer planes contables de aplicación general para las mismas».

de que dicha reforma, en última instancia, no es sino traslación al ámbito doméstico de una concepción pensada y diseñada en vista de los deseos y necesidades de unos actores bien diferentes —a saber, las *global players* y los inversores internacionales—, y de que el Legislador ni siquiera ha dedicado una mínima atención en este aspecto a las entidades no lucrativas, tal vez, en el (erróneo) convencimiento de que, decidido el modelo contable general, su adaptación a cualesquiera otra entidades era una cuestión eminentemente técnica, que había de dejarse al arbitrio de los expertos (léase, de la profesión contable), para lo que, en todo caso, era suficiente con la «oxidada» habilitación —si se me permite el epíteto— otrora concedida al Gobierno por la DF 3ª de la Ley 50/2002, de la que posteriormente nos ocuparemos.

Pero, ante todo, debemos comenzar recordando que con la aprobación de dichos Planes, y sin perjuicio de las correspondientes adaptaciones sectoriales que habrían de seguirles y de las nuevas normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, a que más tarde se hará referencia, se profundizaba en un proceso que encuentra sus orígenes en la Cuarta y Séptima Directivas europeas de 1978 y 1983, respectivamente¹³⁷⁶, cuya transposición por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades, ya había supuesto la modificación del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas, dando lugar a la aprobación del Texto Refundido de dicha Ley (TRLSA-89)¹³⁷⁷, a la del Plan General de Contabilidad de 1990

¹³⁷⁶ Se trata, como es sabido, de la Cuarta Directiva del Consejo núm. 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978 (DO L 222 de 14.8.1978, p. 11), relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, aplicable al conjunto de sociedades lucrativas excepto banca y compañías de seguros, y de la Séptima Directiva del Consejo núm. 83/349/CEE, de 13 de junio de 1983 (DO L 193 de 18.7.1983, p. 1), relativa a las cuentas consolidadas. Ambas serían modificadas por la Directiva 2001/65/CE, de 27 de septiembre de 2001 y por las Directivas 2003/51/CE, de 18 de junio de 2003, y 90/605/CEE, de 8 de noviembre de 1990, y actualmente han sido derogadas y sustituidas por la Directiva 2013/34/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013 (DO L 182/19 de 29.6.2013), cuya transposición a los Ordenamientos nacionales de los Estados Miembros está prevista para antes del 20 de julio de 2015. Junto a ellas, debe mencionarse la Octava Directiva núm. 84/253/CEE, del Consejo, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables, DO L 126 de 12.05.1984 (hoy reemplazada por la Directiva 2006/43/CE, del Parlamento y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, modificada, a su vez, por la Directiva 2008/30/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo de 2008. DO L 81, de 20.03.2008, p. 53/56, y por la ya citada Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013), que en nuestro Ordenamiento interno se tradujo en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas (BOE núm. 169, de 15 de julio), modificada, asimismo, por la Ley 12/2010, de 30 de junio (BOE núm. 159, de 1 de julio), posteriormente sustituida por el Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (BOE núm. 157, de 2 de julio de 2011), que ha sido desarrollado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (BOE núm. 266, de 4 de noviembre).

¹³⁷⁷ Hoy reemplazado ya, junto a la LSRL, por el RDLegislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el nuevo Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE núm. 161, de 3 de julio, c.e., BOE núm. 210, de 30 de agosto).

(PGC-90)¹³⁷⁸, y a las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas¹³⁷⁹, además de otras disposiciones, tanto de rango legal como reglamentario (Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995, Reglamento del Registro Mercantil de 1996, Adaptaciones sectoriales, Resoluciones del ICAC...), con las que, en palabras del propio legislador¹³⁸⁰, quedaría entronizado en nuestro Ordenamiento un auténtico «Derecho contable», integrado como una rama del Derecho mercantil, pero tendencialmente aplicable a cualesquiera operadores económicos, ostentasen o no la consideración de comerciantes. Sería sólo el inicio.

Dicho proceso, como es sabido, experimentaría un acelerado impulso a partir del año 2000, con la adopción a nivel europeo de una estrategia común en materia de contabilidad, con la que, más allá de la homogeneización contable a escala comunitaria, de la mejora de la calidad de la información a suministrar y de la comparabilidad de los estados financieros de las sociedades europeas con el propósito de posibilitar el mutuo reconocimiento de cuentas a efectos de su cotización en la UE —que eran objetivos ya perseguidos como presupuesto de la construcción del mercado único—, se pretendería, más ambiciosamente, «liderar» el proceso internacional de armonización contable ante los retos que planteaba la creciente globalización económica y las nuevas tecnologías de la información¹³⁸¹. En particular, se buscaba que las empresas

¹³⁷⁸ Sustituido hoy también, como se ha dicho, por el nuevo PGC-2007 y el PGC/pymes-2007.

¹³⁷⁹ RD 1815/1991, de 20 de diciembre (BOE núm. 310, de 27 de diciembre). Dichas Normas, como se aludía en el texto, han sido sustituidas igualmente por las aprobadas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre, que modifica también el PGC-2007 y el PGC/pymes-2007.

¹³⁸⁰ Vid., el apdo I, pfo. 3º, del Preámbulo de la Ley 16/2007.

¹³⁸¹ En rigor, el inicio de dicha nueva estrategia puede datarse en 1995, con la Comunicación de la Comisión titulada «Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional» [COM(1995) 508, final], de 14 de noviembre de 1995, en la que se diagnosticaban ya, de forma clara, los problemas y desafíos a que se enfrentaba la Unión Europea en este ámbito —en buena medida, derivados de la incapacidad de las Directivas en materia de normalización contable para adaptarse al nuevo entorno— y se apostaba por una aproximación a los estándares emitidos por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, el IASC (de sus siglas en inglés: “*International Accounting Standards Committee*”), que entonces había alcanzado un acuerdo con la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO: “*International Organization of Securities Commissions*”) para crear un único tipo de normas de información financiera que pudieran utilizarse en los mercados bursátiles de todo el mundo, iniciándose, con vistas a su eventual adopción por la UE, un proceso de análisis de la conformidad de las normas emitidas por el IASC y las Directivas comunitarias, sobre el que, a lo largo de los años siguientes, se irían publicando una serie de informes de comparabilidad emitidos por el Comité de Contacto sobre Directivas Contables (su texto —no existe versión española, pero sí en francés, inglés y alemán— puede consultarse en <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/documents_fr.htm>).

Sobre dicha apuesta incidiría luego, la cumbre del Consejo Europeo celebrada en Lisboa en el año 2000, en la que, tras enfatizar la importancia para el crecimiento y el empleo, de un mercado de capitales eficiente, transparente e integrado, se fijaría como una de las «acciones prioritarias» a dicho fin, la de «*mejorar la posibilidad de comparación de los estados financieros*

europeas pudieran concurrir a los mercados de capital extracomunitarios sin la desventaja competitiva de tener que reelaborar sus estados financieros con arreglo a un marco contable distinto, como entonces acaecía, dadas las incoherencias y vanos que presentaban las Directivas contables y las exigencias más rigurosas —o simplemente distintas— de los mercados financieros internacionales (especialmente, del mercado de valores norteamericano), lo que llevaría, en fin, a la asunción por la UE de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF)¹³⁸².

de las empresas». [Vid., los puntos 20 y 21 de las Conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de Lisboa de 23 y 24 de marzo de 2000, disponibles en el sitio web <http://europa.eu/european_council/conclusions/index_es.htm>]. Tras ella, y apoyada en sus conclusiones, se publicaría unos meses después la importante Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de 13 de junio de 2000, «La Estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir», COM(2000) 359 final, donde se marcarían los pasos que las instituciones comunitarias y los Estados miembros habrían de dar en los siguientes años.

¹³⁸² Conviene señalar que los «estándares» internacionales de contabilidad (en inglés, IAS: *International Accounting Standards*), aunque traducidos a nuestro idioma como «normas», son propiamente un conjunto de guías o modelos de referencia para elaborar y presentar la información financiera. Bajo dicha denominación quedan incluidas tanto las «Normas Internacionales de Contabilidad» (NIC), en sentido estricto, emitidas por el IASC y adoptadas por su sucesor, el “*International Accounting Standards Board*” (IASB), como las actuales «Normas Internacionales de Información Financiera» (NIIF), emitidas por éste último y conocidas también por las siglas de su denominación en inglés: IFRS (*International Financial Reporting Standards*), comprendiendo, asimismo, en sentido lato, sus interpretaciones, es decir, la de las NIC, efectuadas por el entonces Comité Permanente de Interpretación del IASC (las denominadas SIC: *Standards Interpretations Committee*) y la de las NIIF, efectuadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), designadas también en inglés como IFRIC: *International Financial Reporting Interpretations Committee*. Se debe señalar que tanto el IASB como el Comité de Interpretación de las NIIF son organismos internacionales de naturaleza privada, integrados en la Fundación del IASC (hoy, *IFRS Foundation*). Sus normas e interpretaciones carecen de carácter imperativo. Se basan en el prestigio de sus emisores y en el consenso y general aceptación por las organizaciones y países en que se aplican. En este sentido, dejando a un lado las reticencias derivadas de la «cesión de soberanía» que, según algunos autores, puede suponer *de facto* la asunción de los estándares e interpretaciones emitidos por aquéllos frente a la alternativa de que la UE desarrollara directamente sus propias normas contables (vid.: CORONA ROMERO, E. y GARCÍA MARTÍNEZ, F., «Reforma contable y las normas del IASB». *Partida Doble*, núm. 160, noviembre 2004, pp. 63 y ss.), resultaba evidente la necesidad de establecer un procedimiento que asegurara la conformidad con las Directivas de las normas e interpretaciones que trataban de incorporarse. Sería el llamado «*endorsement mechanism*», en el que, además de las instituciones comunitarias, intervienen otras entidades y organismos normalizadores, culminando con su aprobación por la Comisión y su publicación en el Diario Oficial de la UE.

Recordemos que el procedimiento de adopción de las NIC/NIIF se conduce, en esencia, a través de dos niveles: uno *técnico*, en el que tiene lugar la participación del Grupo consultivo europeo en materia de información financiera —el EFRAG: *European Financial Reporting Advisory Group*—, que es un organismo privado, creado en 2001 por organizaciones europeas que representan a los emisores, los inversores y los profesionales de la contabilidad que intervienen en el proceso de información financiera; y otro *político*, el Comité de Reglamentación Contable (conocido también como ARC, por las siglas de su denominación en inglés: *Accounting Regulatory Committee*), compuesto por representantes de los Estados miembros y presidido por un representante de la Comisión, cuyas funciones consisten, sustancialmente, en asistir a ésta sobre la adopción o no de una norma de contabilidad emitida por el IASB.

De los dos marcos contables con proyección internacional —ambos de tradición anglosajona y orientados al inversor—, a saber, las US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) de Estados Unidos, y las referidas NIC/NIIF del IASB¹³⁸³, la opción de la UE por estas últimas vendría determinada, fundamentalmente, por el hecho de que se elaborasen dentro de una perspectiva internacional, no estando limitadas al ámbito de los EE.UU., además de que, en la confección de las US GAAP, la Unión Europea carece de influencia alguna¹³⁸⁴. En definitiva, en lo que aquí nos interesa, lo que se debe

No es ocioso señalar a este respecto, por cuanto refuerza la idea de que el modelo contable escogido se pliega a las necesidades de los grandes grupos empresariales, de los inversores y de los mercados de capital —lo que, por otra parte, se confiesa explícitamente en la propia legislación comunitaria—, que el procedimiento de adopción de dichas normas por parte de la UE no ha dejado de plantear ciertos problemas derivados no ya de la naturaleza privada del IASB, sino también de las organizaciones encargadas de asesorar a la Comisión sobre la adopción de las normas emitidas por aquél, como acaece con el EFRAG. Así se desprende, entre otros actos comunitarios, de la Decisión adoptada por la Comisión con fecha 14.07.2006 [DO L 199/33, de 21.7.2006] por la que se crea un grupo de estudio de asesoramiento sobre normas contables —el conocido como SARG, acrónimo de su denominación en inglés: *Standards Advice Review Group*—, con el fin de que orientase a la Comisión sobre la «objetividad y neutralidad» de los dictámenes del EFRAG. En el mismo sentido, cabe mencionar la Exposición de Motivos de la propuesta de codecisión formulada por la Comisión con fecha 23.1.2009 [COM(2009) 14 final], que daría origen a la Decisión 716/2009/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009 (DO L 253, de 25.09.2009, p. 8), con la que se buscaba prevenir los riesgos derivados de la falta de recursos y de la dependencia de una financiación no diversificada y de carácter voluntario aportada por los propios interesados, que, según reconoce la propia Comisión, «pone constantemente en entredicho la independencia de los citados organismos», en referencia, entre otros, al EFRAG, a pesar de que sus integrantes se comprometen a actuar, no como miembros o representantes de los intereses nacionales o sectoriales de que proceden, sino en «interés europeo».

En todo caso, al margen de la perfectibilidad del mecanismo, lo que interesa destacar ahora, para que no se extraiga una conclusión equivocada, es que cuando hablamos de las NIC/NIIF aplicadas en la UE ha de entenderse que éstas no son, sin más, las emitidas por el IASB/IASB, sino exclusivamente las convalidadas y aprobadas por la Comisión europea mediante el aludido procedimiento de adopción.

¹³⁸³ Conviene apostillar que, en puridad, las diferencias entre uno y otro marcos no son sustanciales. Ambos, como se ha dicho, se insertan en una misma tradición y persiguen el mismo objetivo. En este sentido, como señala críticamente Jose Luis CEA, «el modelo internacional IASB viene a ser un correlato fiel del modelo FASB norteamericano, conocido también como US-GAAP, siendo éste en términos efectivos la fuente de inspiración ideológica auténtica del primero». Cfr., CEA GARCÍA, J.L.: «Mitos y utopía respecto a la introducción del modelo contable internacional sobre comparabilidad y calidad de la información», *Revista AECA* núm. 87, septiembre 2009, especial XV Congreso, p. 54. Véase también, SOMOZA LÓPEZ, A.: «Armonización contable internacional y NIC. Una reflexión crítica». *Partida Doble*, núm. 175, páginas 54 a 61, marzo 2006 y GINER INCHAUSTI, B.: «La nueva política contable en la UE: Algo más que un cambio en las normas». *Partida Doble*, núm. 165, páginas 6 a 23, abril 2005.

¹³⁸⁴ Así se manifiesta en la citada Comunicación de la Comisión: «La Estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir» [COM(2000) 359 final], § 15, pág. 6.

Sobre la encrucijada en que se encontraba la UE y la postura finalmente adoptada por la misma, además de las Comunicaciones ya citadas, pueden verse, entre otros, el *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma* (Libro

retener es que el signo de la reforma auspiciada desde Bruselas venía marcado por la necesidad de mejorar la información financiera con el fin de *satisfacer las exigencias informativas de los inversores bursátiles y los analistas financieros internacionales*, en aras de facilitar la accesibilidad a los mercados mundiales de capital. En este sentido, el primer objetivo planteado sería que, a partir del 1 de enero de 2005, todas las sociedades de la UE que cotizaran en bolsa, presentaran sus cuentas consolidadas conforme a dichos estándares contables internacionales.

La estrategia quedaría materializada con la aprobación, entre otras normas comunitarias, de la Directiva 2001/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001¹³⁸⁵, por la que, además de introducir el criterio del «valor razonable», se modificaban las Directivas Cuarta y Séptima, así como la relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras¹³⁸⁶, y, muy especialmente, con la aprobación, por un lado, del Reglamento 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad¹³⁸⁷; y, por otro, del Reglamento 1725/2003, de la Comisión, de 20 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas NIC¹³⁸⁸, que ha sido objeto de sucesivas modificaciones para incorporar los nuevos estándares contables, previa la confirmación de su compatibilidad con el Derecho de la Unión¹³⁸⁹.

Blanco para la reforma de la contabilidad en España), cit., pp. 37-58; así como los trabajos de CORONA ROMERO, E. y GARCÍA MARTÍNEZ, F., «Reforma contable y las normas del IASB». *Partida Doble*, núm. 160, noviembre 2004, pp. 60 a 72; y GARCÍA LLANEZA, Rafael: «Las NIF adoptadas por la UE. Génesis, adopción por la UE e implantación en España». *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 13, 2006, pp. 38-48.

¹³⁸⁵ DO L 283, de 27.10.2001, p. 283.

¹³⁸⁶ Nos referimos a la Directiva 86/635/CEE, del Consejo, de 8 de junio de 1986 (DO L 372, de 31.12.1986, p. 1).

¹³⁸⁷ DO L 243, de 11.09.2002, p. 1.

¹³⁸⁸ DO L 261, de 13.10.2003, p. 1

¹³⁸⁹ Dicho Reglamento fue sustituido a la postre, por razones de claridad, por el Reglamento (CE) núm. 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008 (DO L 320, de 29.11.2008, p. 1), que, a su vez, ha sido objeto de diversas modificaciones. Hemos manejado las versiones consolidadas de 21/12/2008 y 31/03/2013 (Código CELEX 02008R1126\~20081221 y 02008R1126\~20130331, respectivamente), que recopilan todas las anteriores, si bien, posteriormente, se han seguido produciendo modificaciones para incorporar las nuevas NIIF o modificar las preexistentes [en la fecha en que revisamos este capítulo, las últimas que anotamos, fueron la operada por el Reglamento (UE) núm. 313/2013 de la COMISIÓN, de 4 de abril de 2013 (DOUE L 95, de 5.4.2013) en relación a los estados financieros consolidados, los acuerdos conjuntos y la revelación de participaciones en otras entidades (NIIF 10, 11 y 12); la del Reglamento (UE) núm. 1174/2013 de la COMISIÓN, de 20 de noviembre de 2013 (DOUE L 312, de 21.11.2013), relativo a las NIIF 10 y 12 y a la NIC 27, según reza en su título, aunque afectaría también a otras normas contables; y la de los Reglamentos (UE) núms. 1374/2013 y 1375/2013, ambos de la COMISIÓN, de 19 de diciembre de 2013 (DOUE L 346, de 20.12.2013), relativos a la NIC 36 y a la NIC 39, respectivamente].

Debe señalarse que a pesar de que la COMISIÓN aconsejaba a los Estados Miembros que, en la medida de lo posible, fomentasen, e incluso exigiesen, el uso de las NIC para las cuentas individuales con el objeto de facilitar la preparación de las cuentas consolidadas¹³⁹⁰, la medida no resultaba obligatoria más que para la presentación de la información consolidada por parte de las sociedades dominantes de los grupos cotizados, consciente, la propia UE, de las perturbaciones que podría producir su utilización por los restantes sujetos contables, habida cuenta de los requisitos reguladores y fiscales establecidos en los Ordenamientos nacionales¹³⁹¹. Conforme a ello, el art. 5 del citado Reglamento (CE) 1606/2002 dejaría en libertad a los Estados miembros para que pudieran «permitir o exigir» que las cuentas anuales individuales de las sociedades cotizadas, así como las cuentas anuales consolidadas y/o individuales de las sociedades no cotizadas, se elaborasen o no conforme a las NIC/NIIF.

En este aspecto, siguiendo las recomendaciones formuladas por la Comisión de Expertos en el *Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España*, la opción de nuestro Ordenamiento, encabezada por la citada Ley 16/2007, ha sido la de ajustar nuestra legislación a dichas normas contables internacionales, pero sin que éstas resulten de directa aplicación, de forma que, aunque inspirado en las NIC/NIIF adoptadas por la UE, es de nuestro Derecho interno del que dimanan las obligaciones contables de las entidades sujetas a la legislación española (salvo, obviamente, en lo que concierne a las cuentas consolidadas de los grupos cotizados, en la que los Reglamentos comunitarios son de aplicación directa¹³⁹²), sin perjuicio de dejar al criterio del sujeto contable, en el caso de los grupos no cotizados, la decisión de formular sus cuentas anuales consolidadas, bien conforme a las NIC/NIIF, bien con arreglo al derecho contable interno¹³⁹³. Con tales medidas, en suma, se pretendía, por un lado, avanzar en el proceso de convergencia internacional y, por otro, que la modernización de la contabilidad española no interfiriese en el régimen jurídico de aspectos basilares de la vida de toda sociedad mercantil, como la distribución de beneficios, la reducción obligatoria del capital social o la disolución obligatoria por pérdidas¹³⁹⁴.

¹³⁹⁰ Cfr., COM(2000) 359 final, «La Estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir» (cit.), § 17, pág. 7.

¹³⁹¹ Así lo había señalado ya en el año 1995, en la citada Comunicación: «Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional» [COM(1995) 508, final], § 5.6, pág. 7.

¹³⁹² Repárese en que en la estrategia de la UE no ha sido baladí que el instrumento legislativo anteriormente utilizado para la armonización contable —la *Directiva*— haya sido sustituido por el *Reglamento*: vid, art. 3 del citado Reglamento (CE) 1606/2002.

¹³⁹³ Cfr., art. 43-bis Ccom.

¹³⁹⁴ Así, en tales términos, el propio PGC-2007 en el apartado I, punto 4, de su Introducción.

Así pues, puede decirse, en definitiva, que sin perjuicio de haberse limitado las opciones que, en ciertos casos, dejan abiertas las NIC/NIIF, precisamente para evitar que su uso alternativo pudiera poner en peligro la comparabilidad de la información, nuestra legislación interna se pliega a la nueva filosofía que dimana de las normas internacionales contables asumidas a nivel europeo. Y esa filosofía, que ha empapado nuestro Ordenamiento, desde el Código de comercio a los desarrollos sectoriales, se ha trasladado también, como veremos, a las obligaciones contables de las entidades sin fin de lucro.

En este sentido, dejando al margen la cuestión de hasta qué punto dicha reforma, a fuer de su vocación internacionalista y de su propósito de contribuir a la competitividad exterior de nuestras empresas, no se distancia todavía más de las necesidades de información, tanto externas como internas, que las entidades sin fin de lucro plantean —advírtase que las NIC/NIIF en que se inspira no contemplan en absoluto la idiosincrasia de dichas entidades—, el primer problema que debemos abordar, una vez contextualizados los cambios de que traen causa los nuevos Planes, es el relativo a los términos de su aplicabilidad a las mismas, comenzando por el período comprendido entre su entrada en vigor (1 de enero de 2008) y la de las nuevas normas de adaptación a las ESFL (NNAPGCESFL-2011) que habrían de regir para los ejercicios que se iniciasen a partir del 1 de enero de 2012.

2.1.4 El nuevo marco contable y su aplicabilidad a las entidades sin fin de lucro.

2.1.4.1 Consideraciones generales sobre la reforma introducida por los nuevos Planes Contables de 2007 y su (precipitada) aplicación a las ESFL.

Como acabamos de exponer, tanto el PGC-2007 como el PGC/pymes-2007 constituyen el desarrollo reglamentario de la legislación mercantil en materia de contabilidad. Pero es importante resaltar ahora que aquélla había sido previamente modificada a nivel de sus normas de cabecera: desde el Código de comercio a las que disciplinaban la vida y funcionamiento de sus más destacadas protagonistas, las sociedades, a diferencia de lo que acaecía en el ámbito de las entidades sin fin de lucro, cuyas leyes reguladoras no serían objeto de reforma alguna, no obstante a que había de serles igualmente de aplicación el nuevo marco contable, sin perjuicio de las composturas para tratar de acomodarle a su particular idiosincrasia.

Ello no debe sorprendernos. Como ya apuntamos más atrás, el Legislador, siguiendo el criterio dominante de la doctrina especializada, ha venido partiendo de dos premisas básicas: la primera, que decidido el modelo contable de las entidades de mercado, éste es susceptible de ser aplicado no sólo a cualquier sector de la actividad económica, sino también a cualesquiera otros sujetos, con independencia de sus fines, objeto y naturaleza, mediante los pertinentes ajustes que contemplen sus especificidades, pero sin que éstas

se consideren motivo suficiente para alterar en lo esencial el marco de principios, reglas y criterios de reconocimiento y valoración propios de dicho modelo, sin perjuicio de que las magnitudes resultantes de su aplicación hayan de recibir, en su caso, una interpretación diferente de acuerdo con sus peculiaridades.

La segunda, que las adaptaciones necesarias para hacer posible la personalización del modelo, adecuándole a la realidad y caracteres de esos distintos sectores y sujetos, constituyen ya una labor eminentemente técnica, apta para ser encomendada —y en el caso de las ESFL lo será con generosa amplitud— a normas subalternas de diverso grado, lo que explica el relevante papel asumido en esta materia por las normas reglamentarias; papel, por lo demás, nada insólito —aunque por razones históricas de otro tipo— en la ordenación de alguna de las entidades que nos ocupan, como es el caso de las fundaciones, lo que, posiblemente, haya contribuido también a que pasara inadvertida y sin debate no la decisión de que adoptasen un sistema de representación económica capaz de brindar una «imagen fiel» de su situación económico-financiera y patrimonial —decisión que, ciertamente, encuentra patente reflejo en sus leyes reguladoras—, pero sí la definición de los objetivos y características de la información que habían de elaborar y rendir, así como la ponderación de sus implicaciones y consecuencias, lo que, de esta forma, quedaría relegado a normas de mínimo rango.

En efecto, si prescindimos de aquellas entidades sin fin de lucro en cuyas leyes sustantivas se contiene el mandato expreso de que ajusten su contabilidad a lo dispuesto en el Código de Comercio cuando realicen actividades económicas (así, el art. 25.9 de la Ley 50/2002, respecto de las fundaciones de competencia estatal), en lo que se refiere a aquellas otras que no intervienen en el mercado ha sido la norma reglamentaria, y no la Ley, la que ha decidido verdaderamente que la información financiera que han de revelar se pliegue también a la filosofía que preside los planes contables de las entidades lucrativas¹³⁹⁵.

A mi juicio, sin embargo, como luego tendremos ocasión de razonar, la mera referencia legal a la obligación de llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad; el deber de rendir cuentas; o incluso —lo que constituye, sin duda, el argumento de mayor peso a favor del criterio reglamentario— la habilitación conferida al Gobierno para que adaptase la contabilidad mercantil a las ESFL¹³⁹⁶ no permiten extraer la conclusión de que las que no ejerzan

¹³⁹⁵ Así, como vimos, el art. 5.2 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, o su antecesor, el art. 5.2 del RD 1786/1996, de 19 de julio, y, con carácter general, el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC-1990 a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de las mismas.

¹³⁹⁶ Cfr., D.A. 8ª de la Ley 30/1994.

actividades de mercado hubieran de seguir *necesariamente* el modelo establecido para las entidades lucrativas¹³⁹⁷.

No obstante, es preciso recordar que no sería éste el criterio que se impuso. Como ya dejamos anotado más atrás, el Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de diciembre de 1999¹³⁹⁸, coincidiendo con la opinión expresada por el Consejo de Estado en sendos dictámenes formulados a propósito del Proyecto del que sería el RD 776/1998, por el que se aprobaban las normas de adaptación del PGC-90 a las entidades sin fines lucrativos¹³⁹⁹, y con el propio sentir mayoritario, por no decir unánime, de la doctrina contable¹⁴⁰⁰, consideraría distintamente que el mandato que el legislador hizo en la DA 8ª de la Ley 30/1994 para que se adaptase el citado PGC a dichas entidades —lo que, obviamente, llevaba implícita la decisión de que se les aplicaran, con los ajustes que fueran técnicamente pertinentes, las mismas normas contables que regían para las entidades de mercado— era un mandato que, además de formulado en términos que permitían un holgado margen de discrecionalidad, se daba, sin distinción alguna, respecto de todas las entidades sin fin de lucro objeto de tratamiento en dicha Ley¹⁴⁰¹, ejercieran o no actividades económicas.

En este sentido, reproduciendo casi literalmente lo señalado en los referidos dictámenes, estimaría dicho Alto Tribunal que el artículo 23 de la Ley

¹³⁹⁷ Así, GARCÍA-ANDRADE, quien, en relación con el entonces proyecto de adaptación del PGC-90 a las ESFL, concluiría que «cuando el Legislador mandató al Gobierno para que adaptase la contabilidad a las entidades no lucrativas y dispuso que las fundaciones que realizaran actividades mercantiles se ajustasen al Código de Comercio, establecía claramente que las fundaciones contasen con una contabilidad que reflejara adecuadamente su actividad: *la persecución de un fin de interés general sin los criterios del mercado. Lo que en ningún modo autorizó, ni en la letra ni en el espíritu, es que las fundaciones, cualquiera que fuese su actividad, la reflejaran mediante una contabilidad que viene a expresar simplemente resultados económicos*» (GARCÍA-ANDRADE, J.: *La Fundación: un estudio jurídico*, op. cit., p. 237. La cursiva es mía).

En análogo sentido, también en relación al Proyecto de adaptación de 1998, CABRA DE LUNA, quien tras señalar críticamente que ésta constituía un simple remedo de las normas contables mercantiles, al punto de no merecer, a su juicio, el calificativo de «adaptación», abogaba por un régimen contable diferente, mucho más simple, que, además de tener presente el tamaño de las entidades que habían de aplicarlo, atendiera al ejercicio o no por las mismas de actividades mercantiles. Cfr., CABRA DE LUNA, M.A.: *El tercer sector y las fundaciones en España hacia el nuevo milenio...*, op. cit., pp. 478-482 y 562-564.

¹³⁹⁸ Sentencia de la Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 1999, dictada en el recurso núm. 274/1998 (RJ 1999, 8822), interpuesto contra el Real Decreto 776/1998 por la Asociación de Directivos de Entidades No Lucrativas Españolas-Centro de Fundaciones (vid., *supra*, p. 640, nota 1347).

¹³⁹⁹ Me refiero a los Dictámenes de la Comisión Permanente del Consejo de Estado de 16 de mayo de 1996 (expediente núm. 3125/1995) y de 12 de febrero de 1998 (expediente núm. 5760/1997).

¹⁴⁰⁰ Vid., lo expuesto más atrás a dicho respecto: pp. 640 y ss.

¹⁴⁰¹ A saber, si ponemos en conexión dicha DA 8ª con el art. 41 de dicha Ley, las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública.

30/1994 establecía amplios deberes de contabilidad e información económica para todas las fundaciones y que si la finalidad del precepto era que se elaborasen unas cuentas anuales que expresaran la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la entidad, *no puede entenderse que exista una imagen fiel para la actividad empresarial y otra para la actividad no lucrativa*, añadiendo que «la valoración de un determinado elemento patrimonial ha de ser igual en ambos casos, si bien el significado de esa información puede ser diferente». Lo que, a nuestro juicio, es susceptible de importantes matices, habida cuenta de la distinta dinámica que preside uno y otro tipo de actividades, de los objetivos que debía cubrir la información financiera y de la propia utilidad que la misma ha de procurar¹⁴⁰².

En todo caso, aun dando por válido que dicha disposición de la Ley 30/1994 supusiera que el Legislador adoptaba con ella la decisión de sujetar a las ESFL, con independencia de que realizaran o no actividades de mercado, al mismo modelo contable que las entidades lucrativas, sin perjuicio de sus pertinentes ajustes, ello no resuelve la cuestión que ahora nos interesa, de si dicho criterio seguía manteniendo incondicionadamente su vigencia después de que el marco contable de las entidades lucrativas experimentara un cambio tan acusado como el de la reforma de 2007 o si, por el contrario, se requería una expresa previsión legal que lo renovara.

Recordemos, por otro lado, que las anteriores normas de adaptación aprobadas por el RD 776/1998 habían sido dictadas encontrándose vigentes la Ley 30/1994 y la vieja Ley de Asociaciones de 1964. Muchas de sus prescripciones se plegaban, pues, a lo establecido en dichas leyes¹⁴⁰³, de manera que la ulterior aprobación de la Ley 50/2002 y de la LODA (especialmente, de la primera, dado que la última es extremadamente parca en este punto como para deducir de ella consecuencias derogatorias), habían ya implicado la pérdida de vigencia de parte del contenido de dicha Adaptación.

De ese desajuste era bien consciente el Legislador, que, a la sazón, ordenó al Gobierno en la Disposición Final 3ª de la Ley 50/2002 que, en el plazo de un año a contar desde la entrada en vigor de dicha Ley, procediera a actualizar las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y aprobara las normas de elaboración del plan de actuación de dichas entidades. Mandato que, sin embargo, en lo que se refiere a las normas de adaptación, no sería cumplido hasta la aprobación del RD

¹⁴⁰² Baste ahora con advertir que en la medida en que cabe aplicar diferentes métodos de medición y representación, pueden existir distintas imágenes, igualmente fieles, en función de los objetivos y características de la información.

¹⁴⁰³ V.gr., en la Ley 30/1994 se prevenía la elaboración de un «cuadro de financiación», así como la «liquidación del presupuesto de ejercicio anterior», que las NNAPGC-98 incluirían como partes integrantes de la Memoria y que, sin embargo, la Ley 50/2002 ya no juzgó oportuno seguir exigiendo, o lo hizo de forma distinta: así, al suprimirse el presupuesto, su liquidación sería suplida por la expresión en la Memoria del grado de cumplimiento del «plan de actuación», que sustituiría a aquél (vid., *infra*, p. 727).

1491/2011, de 24 de octubre¹⁴⁰⁴, si es que cabe decir, después de casi diez años, que dicho mandato seguía en pie y que el Gobierno continuaba habilitado para dictar dicha norma reglamentaria¹⁴⁰⁵, máxime si pensamos que la «actualización» —término que no parece que permitiera cambios profundos— lo era, cabalmente, para acomodar a las Leyes de Fundaciones y Asociaciones, entonces recién aprobadas, las normas contables de las ESFL vigentes en aquel tiempo (basadas en el PGC-90 y, por consiguiente, permeadas por una visión fundada en la preeminencia de la fiabilidad y del principio de prudencia), pero no para elaborar, bajo distintos postulados y criterios, una nueva adaptación cuya finalidad, en rigor, era muy otra: acomodar las normas contables de las ESFL no a las citadas leyes, sino a los nuevos Planes fruto de una reforma mercantil muy posterior, basada en un marco conceptual bien diferente, en el que, como luego veremos, se viene a primar la relevancia frente a la fiabilidad y la predicción frente al control, adoptando, entre otros cambios, un enfoque «activo-pasivo», frente al anterior de «ingresos-gastos», que situará como elemento basilar de las cuentas el concepto de «activo» —definido en el art. 36.1 del Ccom., pero de improcedente traslación, en sus propios términos, a las ESFL¹⁴⁰⁶— y al balance como estado contable central, en torno al que girarán los restantes, frente al papel que anteriormente jugara la cuenta de resultados, estableciendo, en fin, dos nuevos estados, a que ya antes hicimos alusión —el de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) y el de Flujos de Efectivo (EFE)—, cuya obligatoriedad o no, daría lugar, precisamente, a una de las primeras incertidumbres sobre los documentos que habían de integrar las cuentas anuales de las entidades no

¹⁴⁰⁴ En lo que se refiere a las normas de elaboración del plan de actuación, el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal de 2005 (RFCE05) sí contemplaría en su artículo 26 el contenido de dicho plan, aunque no se aprobarían los correspondientes modelos, de forma que cada Protectorado puso en circulación diversos formularios con carácter orientativo.

¹⁴⁰⁵ Así lo afirma, no obstante, la Exposición de Motivos de dicho Real Decreto, y así lo confirmó el CONSEJO DE ESTADO en su Dictamen sobre el Proyecto, en el que, saliendo al paso de las dudas que pudiera suscitar la amplia superación del plazo fijado en la Ley 50/2002, señalaría que «...frente a la prohibición constitucional de que la delegación legislativa se confiera por tiempo indeterminado (artículo 82 de la Constitución) la regla general es que el Gobierno mantiene por tiempo indefinido la titularidad de la potestad reglamentaria, dada la atribución sin límite de tiempo que opera el artículo 97 de la Constitución, por lo que el transcurso del plazo concedido para el desarrollo reglamentario de una ley no le priva, en principio, de dicha potestad ni impide que la pueda actuar después de transcurrido, salvo que otra cosa resulte nítidamente de la naturaleza del plazo y del texto de la habilitación». (Cfr., CONSEJO DE ESTADO, Dictamen de 6/10/2011, sobre Proyecto de Real Decreto por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las fundaciones de competencia estatal. Expte. 1509/2001. Economía y Hacienda, apdo. III). Idéntico criterio había mantenido anteriormente en sus ya citados Dictámenes de 16 de mayo de 1996 (expediente núm. 3125/1995) y de 12 de febrero de 1998 (expediente núm. 5760/1997) en relación al Proyecto del que luego sería el Real Decreto 776/1998, por el que se aprobaban las normas de adaptación del PGC-90 a las entidades sin fines lucrativos, que también había rebasado el plazo de un año establecido en la Disposición Adicional Octava de la Ley 30/1994.

¹⁴⁰⁶ Vid., más adelante, nuestro comentario a este respecto en el último párrafo de la nota 1411.

lucrativas. En este sentido, pues, nuestra primera crítica no se dirige tanto a la extralimitación del plazo como al hecho de que su objeto rebasa y modifica el originalmente previsto.

En todo caso, lo cierto es que, hasta el 1 de enero de 2012, fecha de entrada en vigor del citado RD 1491/2011, nos encontrábamos, por un lado, con unas normas de adaptación a un plan contable derogado, que, por otro, desarrollaban disposiciones específicas de dichas entidades que también estaban derogadas (aunque en gran medida hubieran subsistido en las posteriores Leyes), a las que vinieron a añadirse desde el 1 de enero de 2008 los nuevos Planes contables fruto de la reforma a que nos referimos en el epígrafe anterior. Como es fácilmente comprensible, los términos de su aplicabilidad a las entidades que nos ocupan, en tanto no se procediera a dictar una nueva adaptación que adecuase su contenido a dichas entidades, no podían resultar sino confusos.

Pero antes de que nos adentremos en las soluciones que se impusieron en ese terreno, conviene comenzar anotando que el problema de la aplicación de los nuevos Planes a las ESFL era más amplio que el puramente transitorio, derivado de la necesidad de compatibilizar sus dictados con la vigencia interina —hasta que se aprobase la nueva adaptación— de las normas específicas por las que se venían rigiendo, a los simples efectos de evitar un eventual vacío.

Piénsese que, en puridad, tal vacío no tenía por qué producirse, pues nada impedía haber decidido que las ESFL se siguieran rigiendo *in toto* por el antiguo PGC-90 y las normas de adaptación al mismo, sin aplicar la filosofía y los criterios impuestos por dichos nuevos Planes, al menos hasta que no se aprobara la correspondiente Adaptación. Recordemos que la normativa contable europea sólo se refiere a las cuentas consolidadas de los grupos cotizados, no a las cuentas individuales, y mucho menos se ocupa de las ESFL. Hubiera bastado, pues, que se hubiera hecho esa expresa atención para evitar los problemas a que se vieron sometidas las entidades no lucrativas.

Pero como decía, no se trataba sólo de la falta de presteza en adaptar la contabilidad general a este sector, sino que, más allá de la demora, ello revelaba, una vez más, la apatía o indolencia del legislador hacia estas entidades, lo que, unido a su complejidad, a la variedad de enfoques desde las que son contempladas y, en muchos casos, a la incomprensión de su naturaleza, conduce por inercia —cuando no por interés— a la aplicación, con escasas variaciones, de los esquemas y herramientas propias de las entidades de mercado¹⁴⁰⁷. Ello, tal vez, facilite su *comparabilidad*, aunque cabe preguntarse con quién, para qué, y hasta qué punto tal aplicación —sobre todo si se erige en el principal instrumento para su evaluación— no conlleva el

¹⁴⁰⁷ Así ocurrió con el PGC-90, miméticamente transpuesto por las Normas de adaptación a las ESFL de 1998, y así parece haberse reiterado con los nuevos Planes y la reciente adaptación de los mismos a dichas entidades, aunque, he de anticipar ya, que ésta última mejora en algunos aspectos la situación inmediatamente anterior.

riesgo de falsear su verdadera imagen, dado que, en buena medida, supone reducir a estas entidades a magnitudes puramente monetarias, ordenadas, además, según pautas ajenas a los fines que vienen llamadas a cumplir, que no consisten, desde luego, ni en la obtención de un excedente partible ni en el incremento de su valor patrimonial.

En este sentido, no creemos insidioso preguntarnos hasta qué punto no ha imperado en el diseño y adaptación de dichas obligaciones contables la perspectiva de quienes conciben las ESFL como un operador económico más, forzado a actuar con criterios de eficiencia, y postulan su sometimiento a idénticos requisitos que las entidades de mercado, olvidando o minimizando las diferencias que las separan. O, incluso, en qué medida, bajo una apariencia supuestamente técnica y aséptica, no han influido igualmente los propios intereses corporativos de la profesión contable —desde los organismos emisores a los responsables de elaborar los estados financieros, pasando por las empresas auditoras o los propios entes reguladores— a la que, además de procurar el ensanchamiento de las fronteras de su actividad mediante la incorporación de espacios antes ajenos a su práctica cotidiana, pudiera resultar incómodo o perturbador el manejo de un marco conceptual específico orientado a las necesidades de unos usuarios-tipo distintos de los que sustentan la contabilidad de las entidades lucrativas.

La colonización por las normas contables mercantiles de territorios hasta hace poco fuera de sus dominios puede justificarse, en cierta medida, por su mayor grado de desarrollo técnico, pero conviene recordar que la técnica no es, ni ha sido nunca, un elemento ideológicamente neutral, respondiendo a una determinada percepción de la realidad, que, en este caso, es la visión de la empresa mercantil y, más ampliamente, del mercado (en particular, del mercado de capitales, que es el que ha dictado las reformas contables y mercantiles a que ya nos referimos anteriormente).

En todo caso, tanto si se buscaba deliberadamente la homogeneización contable, dada la creciente participación de dichas entidades en la vida económica¹⁴⁰⁸, como si se trataba, simplemente, de la adopción de una herramienta que, a pesar de haberse concebido *por* y *para* unas entidades distintas, puede resultar útil, no obstante, *como mero complemento de otras*, para mejorar el conocimiento de las ESFL, pienso que, cuando menos, hubiera sido conveniente (*rectius*: necesaria) la modificación de las disposiciones legales que disciplinan sus obligaciones en este ámbito, antes de dar paso a la aplicación a las mismas de los nuevos Planes.

¹⁴⁰⁸ Así lo anota GIL DEL CAMPO, M. (*Contabilidad y fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, CISS, junio 2010, p. 575-576), para quien la «mayor libertad de actuación, tanto por lo que se refiere a la relajación de las obligaciones de control del Protectorado como en lo que se refiere a la ampliación de las posibilidades de actuación de las fundaciones [en el ámbito económico], ha exigido que se perfilen de forma más concreta sus obligaciones contables para garantizar el principio de transparencia de sus actuaciones».

El legislador, sin embargo, además de insertar las normas y principios relativos a la información financiera en la entraña misma del Derecho mercantil —con el inevitable sesgo—, ha actuado como si todas las normas contables se contuvieran en dicho sector del Ordenamiento, lo cual, si bien es así en gran medida, no lo es de forma absoluta e integral. La Ley 50/2002, por ejemplo, contiene normas específicas en materia contable que, a mi juicio, en tanto no se proceda a su modificación, no pueden ser desconocidas, ni a la hora de aplicar los nuevos Planes ni tras las nuevas normas de adaptación a las ESFL, siquiera sea en razón de su rango normativo.

Consciente, en parte, de tales problemas, el RD 1514/2007, aprobatorio del PGC-2007, luego de disponer en su art. 2º que dicho nuevo plan era de aplicación obligatoria, a partir de los ejercicios que se iniciaran el 1 de enero de 2008, «para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria» (sin perjuicio de las que pudieran aplicar el PGC/pymes-2007), haría una expresa referencia a las adaptaciones sectoriales y, especialmente, a las entidades no mercantiles, preservando las particularidades que en relación con la contabilidad de las mismas pudieran establecer sus normas específicas. Pero su literalidad distaba de la necesaria concreción que permitiera su sencillo cumplimiento. Así, en su disposición transitoria quinta, establecería:

«1. Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este Real Decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.

En particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación en los términos dispuestos en el párrafo anterior, debiendo aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de Pymes en todos aquellos aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas».

Como puede apreciarse, a la cuestión de si las entidades sin fin de lucro o, más exactamente, aquellas que «realicen actividades no mercantiles»¹⁴⁰⁹, debían seguir aplicando las normas de adaptación por las que se vinieran

¹⁴⁰⁹ Precisión que no es, desde luego, irrelevante, máxime si se repara en que el aludido art. 2º del RD 1514/2007 se refería a la aplicabilidad obligatoria del plan general que aprobaba para todas las «empresas», lo que, de no mediar dicha disposición, hubiera invitado a estimar que quedaban fuera de dicha exigencia, cuando menos, las ESFL que no ejercieran actividades de mercado.

rigiendo o, por el contrario, habían de utilizar ya el nuevo PGC-2007 (o, en su caso, el PGC/pymes-2007), la respuesta de la transcrita disposición resultaba, cuando menos, oscura y de dificultosa puesta en práctica por las entidades que contemplaba, a las que se exigía un arduo e injustificado esfuerzo, teniendo en cuenta sus características y tamaño, por cuanto, por un lado, mantenía la aplicabilidad de las normas de adaptación al anterior plan contable, pero sólo en aquellos aspectos no modificados por el PGC-2007 y el PGC/pymes-2007 (lo que obligaba a la no siempre fácil tarea de dilucidar qué subsistía y qué quedaba derogado), al tiempo que, como decíamos, ordenaba, por otro, que se respetasen las particularidades que en ese ámbito pudieran contenerse en sus «disposiciones específicas», que eran, desde luego, la Ley 50/2002 y la LODA, pero también los reglamentos que las desarrollaban e, incluso, las normas autonómicas, dado que, como vimos, no se trata de una materia completamente reservada a la legislación estatal¹⁴¹⁰, endosando así al nuevo «Oráculo de Delfos» en materia contable —el ICAC— la solución de los interrogantes que su precipitada aplicabilidad a las ESFL no podía sino plantear¹⁴¹¹.

¹⁴¹⁰ Recordemos que la contabilidad de las entidades no lucrativas es susceptible de ser regulada por las CCAA en cuanto a las que ejerzan exclusiva o principalmente sus actividades en el ámbito de sus respectivos territorios; *id est*, cuando se trate de fundaciones o asociaciones de *competencia autonómica*, excepto las asociaciones declaradas de utilidad pública (Vid., *supra*, pp. 646).

¹⁴¹¹ En relación a esta función del ICAC, debe señalarse que el reconocimiento a su favor de la potestad no sólo de evacuar consultas, sino de dictar normas de obligado cumplimiento en desarrollo de la normativa contable —lo que se ha dado en llamar, «Reglamentos de segundo grado» (vid., BÁEZ MORENO, A.: *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*, Thomsom-Aranzadi, Navarra, 2005, pp. 433 y ss.)—, se encontraba ya expresamente contemplada en la DF 5ª del citado RD 1643/1990, por el que se aprobara el PGC-90 (sin perjuicio de la facultad de propuesta de las pertinentes adaptaciones sectoriales para su aprobación por el Ministro de Hacienda, conforme prevenía la disposición final primera del mismo Real Decreto, que reiteraba, a su vez, lo establecido en la DA de la LSA —DF 2ª del TRLSA— según la redacción que le había dado el artículo 8º de la Ley 19/1989).

Se ha de recordar que dicha potestad normativa *ad extra* del ICAC, revalidada hoy en la disposición final tercera del RD 1514/2007, por el que se aprueba el PGC-2007, y por la disposición final primera del RD 1515/2007, en lo que se refiere al PGC/pymes-2007, sería confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo (Sec. 3ª), de fecha 27-10-97 (rec. 4354/1994), recaída en el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 33/1994, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sec. 9ª) del TSJ de Madrid, de fecha 19-01-1994, que había estimado el recurso de la Asociación Española de Leasing contra las normas de valoración del inmovilizado inmaterial dictadas por el ICAC en su Resolución de 21 de enero de 1992 (BOE núm. 84, de 7/04/1992). La sentencia recurrida había considerado que el citado Instituto no tenía potestad para dictar normas con eficacia *ad extra* y que, además, se había vulnerado el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general. El Alto Tribunal, distintamente que el órgano *a quo*, razonaría que si bien los centros de producción normativa —entre los que había de incluirse el ICAC—, no pueden dictar, autónomamente, normas que trasciendan de lo estrictamente interno u organizativo, sí es posible una habilitación conferida por el legislador para que, dada la especialidad eminentemente técnica de una materia o su versatilidad en el tiempo, que haría difícilmente oportuna, por tardía, la regulación mediante Ley, dichos centros puedan promulgar disposiciones fuera de su margen organizativo, aludiendo a ese respecto a la doctrina del Tribunal Constitucional.

En efecto, recordemos que el TC ya había admitido dicha potestad reglamentaria en relación al Banco de España y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Así, en la STC núm. 133/1997, FJ. 7, dicho Tribunal había concluido que:

«[...] por lo que respecta, en primer lugar, a la vulneración del art. 97 CE, [...] ya en nuestra STC 13/1988 dijimos que era rechazable el argumento según el cual la potestad reglamentaria corresponde exclusivamente al Gobierno, sin que éste pueda a su vez conferirla válidamente a otros órganos diferentes, toda vez que la potestad reglamentaria del Gobierno, por ser originaria, no excluye la posibilidad de delegaciones singulares (fundamento jurídico 4). Pero es más, como ha quedado dicho en nuestra STC 135/1992, “la desconcentración de la potestad reglamentaria es posible formalmente y, en muchas ocasiones, necesaria desde la perspectiva del contenido de la norma. Efectivamente, la habilitación al Gobierno de la Nación que contiene el art. 97 CE no puede entenderse con un criterio estricto, al pie de la letra, sin limitar la advocación del titular a un órgano colegiado específico, el Consejo de Ministros, sino también a éstos, que lo componen, y a instituciones como el Banco de España, asesor de aquél y ejecutor inmediato de su política monetaria y crediticia (...), que ... tiene conferida explícitamente la potestad reglamentaria en el ámbito de su actuación” (fundamento jurídico 3).

[...] Nada hay que oponer, pues, desde la perspectiva del art. 97 CE al hecho de que el legislador estatal haya dotado a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de una serie de potestades, incluida la reglamentaria, para que pueda cumplir adecuadamente sus funciones». (STC 133/1997, FJ. 7)

Pues bien, el Tribunal Supremo, en un cierto ejercicio de funambulismo, consideraría que dicha habilitación legal, en el caso del ICAC, se encontraba en el artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el cual, al referirse al contenido del informe de auditoría, señalaba que debía expresar, entre otros datos, la opinión del auditor sobre si se han preparado y presentado las cuentas anuales «*de conformidad con los principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*»; inciso en el que, a juicio del TS, encontraba respaldo la remisión normativa contenida en la DF 5ª del RD 1643/1990, a cuyo amparo se había dictado la resolución impugnada. En este sentido, observará que «la competencia atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es, propiamente, una actuación homologadora de los que, en la praxis contable, han sido aceptados con un grado de generalidad que justifique su inclusión en el concepto genérico utilizado en el artículo 38.1 del Código de Comercio». Se trata, en definitiva —dirá el Alto Tribunal—, de elevar a la categoría de norma escrita los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos» (FJ. 3º, antepenúltimo párrafo).

El mismo criterio sigue la posterior STS de 24-02-2003 (rca núm. 7859/1997).

La cuestión, sin embargo, se prestaría a polémica y, respecto de la materia fiscal, algunos autores (así, FALCÓN Y TELLA, R.: «El valor normativo de las Resoluciones del ICAC», *Quincena Fiscal*, núm. 22/1997) sostuvieron que las resoluciones del ICAC sólo vinculan al auditor, pero no al contribuyente o a la Inspección en orden a la determinación de la base imponible del IS.

Finalmente, por concluir con la argumentación de la referida sentencia del TS, ha de señalarse que, en lo que se refiere al procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general, tras rechazar que la audiencia a la asociación demandante fuera necesaria, al tratarse de una asociación de carácter voluntario (sentencias de 8 de mayo de 1992, y 11, 16 y 17 de octubre de 1995), el Alto Tribunal, partiendo de que la resolución del ICAC formaba parte «de una cadena sucesiva de normas» que se habían ido dictando, las unas en desarrollo de las otras, y a propósito de las cuales —particularmente del RD 1643/1990— ya se habían pronunciado tanto la Secretaría General Técnica como el Consejo de Estado, concluiría que la eficacia y el antiformalismo que presiden la actuación administrativa no reclamaban en el caso exigir nuevamente esas informaciones, por haberse ya cumplido las solemnidades procedimentales exigidas. En el mismo sentido, la también antes citada STS 24-02-2003.

Como elocuentemente señalara a este respecto RÚA ALONSO DE CORRALES, «a partir de 2008 estas entidades han tenido que aplicar de forma general una normativa pensada para entidades mercantiles, no teniendo claro cuáles eran los modelos de estados contables a presentar, qué información finalmente se les exigirá por parte de sus órganos externos de control, y lo que es más preocupante, si todo ello, al margen del esfuerzo adicional que implica, va a suponer una mejora en la información a suministrar»¹⁴¹².

En este sentido, como decíamos, no podemos sino cuestionarnos hasta qué punto, sin haberse dado antes cumplimiento a la DF 3ª de la Ley 50/2002, era admisible que la DT 5ª del RD 1514/2007 estableciera, en relación a las ESFL «*que realicen actividades no mercantiles*», que dejaran de aplicar las NNAPGC-98 en aquello que se opusieran a los nuevos Planes¹⁴¹³. Y a este respecto, conviene no dejarnos llevar por la engañosa letra de la citada DT 5ª, en el sentido de entender que las ESFL continuarían aplicando la Adaptación de 1998, salvo en aquellos aspectos —hubiera cabido pensar que puntuales, pero no sería así— en que hubiesen sido modificados por el PGC-2007 y, en su caso, el PGC/pymes 2007 (que es lo que, a primera vista, se desprende del tenor literal de dicha disposición), porque, más bien, sucedería a la inversa: que las ESFL se verían obligadas a aplicar dichos nuevos planes, utilizando como mera norma auxiliar y complementaria la adaptación del anterior PGC-90, en aquello que no se opusiera a los mismos.

En mi sentir, aun en la hipótesis de estimar que la DF 3ª de la Ley 50/2002 prestaba amparo no sólo para actualizar las normas contables de las

Por nuestra parte, debemos anotar, por un lado, que la Disposición final tercera del RD 1514/2007 establece ahora expresamente que las normas que dicte el ICAC en desarrollo del PGC-2007 y sus normas complementarias, «deberán ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno»; y, por otro, en lo que se refiere a esa función «positivadora» de los *usos contables generalmente aceptados*, que las entidades de que ahora estamos hablando son justamente aquellas que no ejercen actividades económicas, las cuales carecerán, por tanto, de unos usos contables propios. A diferencia, pues, de las entidades lucrativas, en las que puede existir una praxis extendida respecto de la forma de registrar y/o valorar ciertos sucesos económicos, en el caso de las entidades que nos ocupan, de lo que se trata, más bien, es de extenderles unos usos que no son los suyos: en el mejor de los casos, se crea, por vía analógica, un derecho contable del que antes carecían. Piénsese que el propio «Marco conceptual», a cuya luz se supone que habían de interpretarse las normas contables, resultaba en numerosos aspectos inadecuado para ofrecer esa imagen fiel, al menos, sin la oportuna adaptación. Vid., por ejemplo, lo que más adelante se señala en el texto sobre el concepto de «activo» (p. 672).

¹⁴¹² RÚA ALONSO DE CORRALES, E.: «Incidencia de la reforma contable en las entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones», *Partida Doble*, núm. 207, febrero 2009, p. 63.

¹⁴¹³ Distinto es el caso de las que sí realicen actividades de mercado, por cuanto éstas, por mandato del art. 25.9 de la Ley 50/2002, han de ajustar su contabilidad a lo dispuesto en el Código de Comercio. Pero, como se indica en el texto, respecto de las que no ejerzan dicho tipo de actividades, que es a las que se refiere la DT 5ª del RD 1514/2007, la aplicabilidad de los nuevos conceptos entronizados por la reforma mercantil que el PGC-2007 desarrolla, no se nos antoja una conclusión sencilla de admitir sin más.

entidades sin fin de lucro, acomodándolas a las leyes de fundaciones y asociaciones, sino también para adecuarlas a los nuevos planes contables, sirviendo de cobertura a una nueva adaptación (no, insisto, del modelo contable vigente cuando se dictó dicha disposición, sino del entronizado a resultas de la posterior reforma mercantil de 2007, a pesar de que su idoneidad para las entidades sin fin de lucro, evidentemente, no pudo ser evaluada por el Legislador en 2002), consideramos que, cuando menos, debería haberse aprobado dicha Adaptación desde el primer momento en que pretendiera aplicarse a las mismas el nuevo modelo contable. Y ello, no sólo para evitar las dificultades que hubieron de padecer. Adviértase que, a diferencia de las adaptaciones sectoriales de otros sujetos que sí están sometidos a la legislación mercantil y a los que, por consiguiente, les son plenamente aplicables los conceptos básicos establecidos en el Código de Comercio en punto a la formulación de sus cuentas, en el caso de las entidades sin fin de lucro *que no ejerzan actividades económicas* dichos nuevos conceptos no se encontraban definidos para ellas.

Baste considerar, por ejemplo, que la noción de «activo» —uno de los elementos basilares de las cuentas—, se define por el art. 36.1 Ccom y por el PGC-2007¹⁴¹⁴ como «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, *de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro*», lo que, interpretado literalmente, excluiría aquellos bienes que forman parte del patrimonio de la entidad, pero de los que no cabe esperar que reporten beneficios porque se encuentran afectos a la realización de actividades gratuitas, como ocurrirá habitualmente en el caso de las entidades no lucrativas y más aún, como es obvio, si no realizan actividades mercantiles, que son a las que se refería la DT 5ª.1, pfo. 2º del RD 1491/2011. Su registro en cuentas pasaba, pues, inevitablemente, por una interpretación, cuando menos, «correctiva». Es cierto que, por ejemplo, en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP-2010)¹⁴¹⁵, los «activos» se definen como «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos *o un potencial de servicio*», señalando, asimismo, que «También serán calificados como activos aquellos que sean necesarios para obtener los rendimientos económicos *o el potencial de servicio de otros activos*». Pero, evidentemente, el PGCP-2010 no es aplicable a las entidades sin fin de lucro. Y, desde luego, tal concepto no es el que recogen ni el art. 36.1 Ccom, ni el PGC-2007 (ni lo que contemplan como tales las NIC en que se inspiran, que, recuérdese, se refieren, en todo caso, a entidades lucrativas). En este sentido, las nuevas NNAPGCESFL-2011 no han podido menos que «sustituir la referencia a la obtención de beneficios o rendimientos económicos, por la generación de rendimientos aprovechables en su actividad futura, entendiéndose cumplido este requisito en aquellos casos en que el bien

¹⁴¹⁴ PGC-2007, Parte primera (Marco Conceptual de la Contabilidad), núm. 4º.

¹⁴¹⁵ Dicho Plan fue aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril (BOE núm. 102, de 28 de abril).

o derecho incorpora un *potencial de servicio* para los usuarios o beneficiarios de la entidad, *aunque no genere flujos de efectivo*¹⁴¹⁶. Pero nótese que la DT 5ª del citado RD 1514/2007 vino a establecer la aplicación de los nuevos planes contables *antes de que se aprobaran las citadas normas de adaptación*, que sería donde se efectuara ese cambio.

No es, sin embargo, la única cuestión que se planteaba. Con carácter más general, cabría preguntarse por qué «las entidades que realicen actividades no mercantiles» habrían de aplicar, por ejemplo, el criterio del valor razonable asumido por el nuevo PGC-2007, pero que obedece a las necesidades informativas de los inversores, interesados en la rentabilidad de las empresas de mercado y, más particularmente, de las sociedades cotizadas¹⁴¹⁷. ¿Es consecuente con las entidades sin fin de lucro, ajenas a la idea de obtener un beneficio partible e imposibilitadas, por razones obvias, de acudir a financiarse a los mercados de capital, la adopción de un sistema que prima la «relevancia» —el carácter predictivo de la información contable respecto de la rentabilidad y riesgos de una inversión— sobre el atributo de la «fiabilidad», en que tradicionalmente había descansado?¹⁴¹⁸

Ciertamente, cabría replicar que el criterio del valor razonable ha quedado constreñido, en esencia, a determinados instrumentos financieros y que resulta, por otra parte, más idóneo para reflejar la situación económico

¹⁴¹⁶ Cfr., apdo. II de la Exposición de Motivos del RD 1491/2011 y los puntos 4º.1 de la Primera Parte (Marco Conceptual) y 1º.2 de la Segunda Parte (Normas de Registro y Valoración) de las NNAPGCESFL-2011.

¹⁴¹⁷ Más reflexivamente, las nuevas NNAPGCESFL-2011 han diferenciado los activos de las ESFL incorporando el *coste de reposición* «como la mejor estimación del valor en uso de los activos no generadores de flujos de efectivo a efectos de calcular su deterioro», de forma análoga al tratamiento que éstos reciben en el Plan General de Contabilidad Pública (vid, punto 6 de los comentarios introductorios del Anexo I del RD 1491/2011, donde se contienen dichas Normas de Adaptación del PGC-2007 a las ESFL).

¹⁴¹⁸ Conforme al PGC-2007, apdo. 2º del MCC, «La información es *relevante* cuando es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. En particular, para cumplir con este requisito, *las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa*». Como después veremos, dicho requisito ha tenido que ser «traducido» al ámbito de las ESFL con un significado bien distinto. En ellas ya no se trata de mostrar los riesgos, sino *el grado de cumplimiento de sus fines*: «En particular —dirán las NNAPGCESFL-2011 en el apdo. 2º del MCC—, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente el grado de cumplimiento de los objetivos fijados para la entidad en el ejercicio, derivados de los fines que persiga con su actividad».

En este sentido, se percibe claramente la tensión entre el «enfoque de la predicción», más adecuado en el ámbito de las entidades de mercado, frente al «enfoque del control», que es el que debiera presidir la formulación de las cuentas de las entidades sin fin de lucro (y de las entidades públicas, que no en vano lo recogen expresamente: «Las cuentas anuales —dirá el PGCP-2010, en el apdo. 1º del MCC— deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y *constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados*»).

patrimonial de una entidad, sobre todo si pensamos que el criterio del coste histórico y el propio principio de prudencia, preponderantes en el antiguo Plan contable, se orientaban a proteger a los acreedores mediante una valoración cautelosa del patrimonio frente a un reparto de ganancias ficticias; riesgo que, evidentemente, en el caso de las ESFL no se produce al estarles vedado completamente dicho reparto¹⁴¹⁹. A este respecto cabría conceder que, probablemente, la perspectiva del *acreedor* como usuario-tipo de la información contable que adoptara el anterior modelo no fuese tampoco la más idónea para las ESFL y que la anterior Adaptación, en cuanto plegada miméticamente a las normas contables empresariales, resultaba en ese punto igualmente criticable. En el mismo sentido, se ha hablado de la necesidad de un sistema contable que, también en el caso de las ESFL, potencie la capacidad predictiva de la información, máxime si éstas han de intervenir en el mercado. Pero, a los efectos a que ahora nos referimos, la cuestión no es si resulta *técnicamente* más correcto o conveniente uno u otro enfoque. Lo que tratamos de poner de manifiesto es que la decisión, al igual que en el caso de las entidades de mercado, competía adoptarla en sus líneas esenciales al Legislador, no al Gobierno, en tanto no se hubiesen renovado —y adaptado— los términos del mandato contenido en la DF 3ª de la Ley 50/2002, que, recordemos, en principio, lo era sólo para «actualizar» las normas de adaptación del PGC-1990 a las ESFL, habida cuenta de las nuevas leyes de fundaciones y asociaciones dictadas en 2002.

En suma, no estimamos que decidido por el Legislador en un momento dado que la contabilidad de las ESFL se pliegue al sistema de las entidades de mercado, dicha decisión hubiera de considerarse subsistente si el modelo contable de éstas experimentaba cambios sustanciales, máxime si representa una carga adicional para los llamados a elaborarla.

Piénsese que la información contable no es, en absoluto, gratuita. Su elaboración, tratamiento y puesta a disposición, aunque obedezca a exigencias de interés general —la contabilidad, como vimos, ha dejado de interpretarse como una cuestión puramente interna para convertirse en un bien público—, supone imponer a unas entidades privadas una obligación que, además, resultará tanto más onerosa cuanto más reducido sea su tamaño y menor la utilidad que ésta represente para las mismas. En este sentido, no es ocioso recordar que el art. 31.1 CE dispone que «Sólo podrán establecerse

¹⁴¹⁹ Debido a ello, algunos autores, sin perjuicio de admitir cierto grado de conservadurismo en garantía de los propios fines altruistas y de la solvencia de la entidad frente a terceros, ya habían postulado la supresión del carácter hegemónico que, sobre los demás, ostentaba el principio de prudencia en el antiguo PGC-90 y, correlativamente, en las Normas de Adaptación a las ESFL, «pues carece de sentido establecer un mecanismo para evitar un riesgo que no existe» en el caso de las entidades no lucrativas, sugiriendo, incluso, que «en algunos casos, podrían estar encubriendo desvíos de fondos para sus administradores». Cfr., FUENTES PERDOMO, Juana: «La determinación del resultado en las organizaciones sin fines lucrativos: principios contables», en AAVV, *Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro* / coord. por Juan Carlos Ayala Calvo y Grupo de Investigación FEDRA (Family Enterprise Development Research Applications), Universidad de La Rioja, 2007, págs. 707-708.

prestaciones personales o patrimoniales de carácter público *con arreglo a la ley*» y, por muy relativa que se considere dicha reserva, se nos antoja que aquélla ha de cubrir un mínimo para no convertirse en un cheque en blanco, en una disposición puramente habilitadora y deslegalizante, susceptible de llenarse con cualquier contenido por la norma reglamentaria.

A este respecto, no puede olvidarse que la adopción de un determinado marco conceptual implica un previo juicio valorativo que, en mi opinión, no es exclusivamente técnico: supone decidir para quiénes se elabora la información contable, *id est*, quiénes deben ser los principales destinatarios de la misma, qué necesidades informativas van a satisfacerse de forma prioritaria y qué fines pretenden perseguirse principalmente (v.gr., el control o la predicción), que permita luego determinar, en consonancia con tal juicio, si resulta procedente la adhesión a un determinado modelo y, en tal caso, cuáles son las modificaciones que resulta preciso introducir en los Planes Contables elaborados conforme al mismo, qué estados han de confeccionar, cuál es el enfoque más adecuado, o qué criterios deben regir la valoración de sus activos. Adviértase que bajo el prisma de que las ESFL son entidades orientadas esencialmente a la realización de fines de interés general, el usuario-tipo para quien se debería confeccionar la información contable, antes que para ningún otro, habrían de serlo principalmente los *donantes*, en sentido amplio¹⁴²⁰, así como los *destinatarios* de sus prestaciones¹⁴²¹, lo que conduce a plantear, en la misma línea, si no sería más idóneo, por ejemplo, el «criterio de mantenimiento del capital físico», frente al de «mantenimiento del capital financiero», que asumen las actuales normas contables, lo que altera evidentemente el marco conceptual general¹⁴²².

¹⁴²⁰ A saber, tanto los aportantes de fondos (incluidas las propias Administraciones, en cuanto concedentes de subvenciones y ayudas), como los voluntarios y colaboradores que aportan su trabajo.

¹⁴²¹ Ello no supone desconocer las necesidades informativas de otros interesados, como los acreedores comerciales o financieros, a quienes interesará especialmente si la entidad es capaz de generar la tesorería suficiente para poder atender sus compromisos de pago, sino que de lo que se trataría es resituar el centro de gravedad de la información a suministrar en la capacidad de la entidad para seguir cumpliendo sus fines.

¹⁴²² A este respecto, no es ocioso traer a colación lo señalado en la conocida como NIC-M, relativa al «Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros», aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año. Antes de nada, convendrá recordar que dicho Marco, en puridad, no es, en sí mismo, una NIC, ni una interpretación, y por ello se consideraría —con dudoso criterio— que no tenía que ser adoptado formalmente por el Derecho comunitario. En tal sentido, no fue objeto de aprobación ni publicación oficial por la UE. Sin embargo, en cuanto su objetivo es facilitar una formulación coherente y lógica de las NIC, abarcando los conceptos que son la base de la información presentada en los estados financieros de carácter general y proporcionando el criterio de base para la resolución de problemas contables, su importancia resulta incuestionable. Es por ello que la COMISIÓN EUROPEA lo incorporó como anexo de un documento interno, fechado en noviembre de 2003, con el título: «Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, y la séptima Directiva

Ciertamente, de la Ley 50/2002 no se desprende que ésta acoja expresamente unos u otros criterios¹⁴²³. No obstante, como vimos en capítulos anteriores al hacernos eco de la polémica suscitada durante la tramitación parlamentaria de la anterior Ley 30/1994 sobre la fórmula para determinar la porción mínima de recursos que las ESFL habían de destinar al cumplimiento de sus fines, resultaba claro que, tanto desde la solución de destinar un porcentaje de sus rentas como desde la que propugnaba dedicar un porcentaje de su patrimonio neto, se pretendía unas ESFL «activas» en su misión de satisfacer necesidades materiales o inmateriales de interés general, por lo que cabría inferir que, desde el punto de vista contable, lo importante debería ser la organización de un sistema de información que permitiera evaluar la *capacidad operativa* de las ESFL para seguir cumpliendo sus fines y el grado en que están siendo cumplidos. No sólo para medir sus excedentes, ni su capacidad de generar efectivo, o su mera solvencia patrimonial¹⁴²⁴.

83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983 sobre contabilidad». La versión española, que es la que hemos seguido, puede consultarse en el sitio:

<http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments_es.pdf> [fecha último acceso: 16/09/2010].

Pues bien, bajo el epígrafe dedicado a los conceptos de capital y de mantenimiento del capital (apdos. 102 y ss) se indicará ilustrativamente en dicho Marco: «La mayoría de las empresas adoptan un *concepto financiero del capital* al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio neto de la empresa. Si, por el contrario, se adopta un *concepto físico del capital*, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la empresa basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente». En este sentido —continuará diciendo el IASC en el §103— «[l]a selección del concepto apropiado del capital por parte de una empresa, debe estar basada en las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, debe adoptarse una concepción financiera del capital si a los usuarios les interesa fundamentalmente el mantenimiento del capital nominal invertido o de la capacidad adquisitiva del capital invertido. Si, por el contrario, la preocupación principal de los usuarios es el mantenimiento de la capacidad productiva de la empresa, debe usarse la concepción física del capital. El concepto escogido indicará el objetivo que se espera obtener al determinar el resultado, incluso aunque puedan existir ciertas dificultades de valoración al aplicar, en la práctica, la concepción elegida».

¹⁴²³ Y, mucho menos, de la LODA, que, en relación a las asociaciones de utilidad pública, se limita a disponer que han de rendir cuentas y presentar una memoria descriptiva de sus actividades ante el organismo encargado de verificar su constitución y de efectuar su inscripción en el Registro correspondiente, con la única especificación de que dichas cuentas anuales, además de expresar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera, debían reflejar el origen, cuantía, destino y aplicación de los ingresos públicos percibidos (advíertase que ni siquiera se refiere a la totalidad de sus ingresos).

¹⁴²⁴ En este sentido, debe recordarse que el RFCE05, dispone en su art. 22 que «Cuando durante dos ejercicios consecutivos se aprecie en las cuentas anuales de una fundación una *reducción grave de sus fondos propios que ponga en riesgo la consecución de sus fines*, el protectorado podrá requerir al patronato a fin de que adopte las medidas oportunas para corregir la situación». Dicho precepto se encuentra inspirado, sin duda, en el art. 163.1.11 TRLSA (hoy, art. 327 del nuevo TRLSC), relativo a la reducción obligatoria del capital social por pérdidas. Pero advíertase que aquí la reducción de sus fondos se pone en relación con su capacidad para seguir cumpliendo sus fines, antes que con la solvencia de la entidad o su capacidad de generar efectivo.

Como es evidente, no nos corresponde en el presente trabajo, pronunciarnos sobre qué criterios son los más adecuados y útiles para quienes, en nuestro sentir, han de ser los principales destinatarios de la información financiera y no financiera de las ESFL, pero al margen de que, a mi juicio, no se ha ofrecido una explicación convincente más allá de la conveniencia de que queden sujetas a un mismo marco conceptual que las entidades de mercado, en aras de la comparabilidad de la información (y, a lo sumo, de la utilidad para ciertos usuarios; v.gr., los acreedores crediticios o los proveedores), no podemos evitar preguntarnos, si es posible entender la subsistencia en el tiempo de ciertas entidades, como las de acción social, sin tomar en consideración, por poner un ejemplo, el valor añadido que representa el trabajo del voluntariado. Ciertamente, al igual que respecto de determinadas entidades de mercado donde la existencia de importantes activos intangibles dificulta su valoración, no se nos oculta la complejidad que, en algún caso ello puede representar, pero no es ésta la razón ofrecida. Antes al contrario, se afirma que el objetivo buscado es que la información suministrada resulte comprensible y útil para los «aportantes, los beneficiarios y otros interesados», como la Administración Pública¹⁴²⁵.

En todo caso, por finalizar ya estas consideraciones generales sobre la reforma contable, resta por señalar que, decidido que los nuevos Planes fueran de aplicación general a todas las entidades con independencia de sus fines y actividades, los términos de su aplicabilidad a las que nos ocupan, en tanto no se procediera a dictar una nueva adaptación sectorial que acomodase su contenido, despertó no pocas incertidumbres, a las que el ICAC hubo que salir al paso. En este sentido, son de destacar dos consultas evacuadas por el citado Instituto en relación a la aplicabilidad de los nuevos Planes contables: Consulta núm. 1 del ICAC (BOICAC NÚM. 73, de marzo de 2008) y la Consulta núm. 4 del ICAC (BOICAC núm. 76, de septiembre de 2008).

2.1.4.2 Las normas de adaptación del nuevo Plan General de Contabilidad y los nuevos planes contables de las entidades sin fin de lucro.

Explicado en el apartado anterior que las entidades sin fin de lucro vinieron obligadas a aplicar los nuevos Planes, sin perjuicio de seguir ateniéndose a lo previsto en las NNAPGCESFL-98 en aquellos aspectos no contemplados por la nueva normativa —que es, en suma, el sentido en que se traducían, a efectos prácticos, las DDTT 5ª y 6ª, respectivamente, del RD 1514/2007 y del RD 1515/2007—, procede adentrarnos ya en el examen de las obligaciones contables de carácter formal a que quedan sujetas, pero

¹⁴²⁵ Cfr., el punto 3, penúltimo párrafo, de los comentarios introductorios del Anexo I del RD 1491/2011, donde se contienen dichas Normas de Adaptación del PGC-2007 a las ESFL y la norma 1ª de su Primera Parte (Marco Conceptual de la Contabilidad).

permítaseme aún un breve comentario final sobre la estructura de los nuevos Planes.

Como es sabido, tanto el PGC-90 como la Adaptación del mismo a las ESFL, se encontraban vertebrados en cinco partes (Principios contables, Cuadro de cuentas, Definiciones y relaciones contables, Cuentas anuales y Normas de valoración), precedidas por un generoso prefacio en el que se explicaban, en el caso del PGC-90, sus características fundamentales y sus principales diferencias con el Plan de 1973 a que sustituía y, en el de la Adaptación, las modificaciones operadas para su acomodo a las entidades no lucrativas y la justificación de los criterios adoptados a dicho fin. El PGC-2007 y el PGC/pymes-2007, al igual que las nuevas NNAPGCESFL-2011 y sus refundiciones (el PCESFL-2013 y el PCpymESFL-2013), han conservado también dicha estructura, si bien han efectuado algunos retoques. Por un lado, han variado el orden, situando las de contenido obligatorio en las tres primeras partes («Marco conceptual» - «Normas de registro y valoración» - «Cuentas anuales») y las de contenido voluntario en las dos últimas (así, la relativa al «Cuadro de cuentas» y la concerniente a las «Definiciones y relaciones contables», que antes constituían las partes 2ª y 3ª, han pasado a ser la 4ª y 5ª, respectivamente, sin mayor alcance que el puramente sistemático); y, por otro, han modificado el título de la primera parte —«Principios contables»—, que, en los nuevos Planes, ha venido a denominarse «Marco Conceptual de la Contabilidad», aunque, en este caso, con mayores pretensiones que sus antecesores. Al igual que en aquéllos, en los nuevos Planes dichas cinco partes se encuentran también precedidas de una amplia Introducción en la que se explican sus características fundamentales, sus diferencias con el PGC-90 y, en el caso del PGC/pymes-2007, las modificaciones operadas para simplificar la carga que comporta su aplicación. Por consiguiente, no vamos, a extendernos ahora en su comentario.

2.2 Las obligaciones contables de las fundaciones de competencia estatal.

Al margen de los deberes registrales de índole contable que impone la normativa fiscal en relación a determinados tributos (v.gr., la llevanza de libros-registro de facturas, de bienes de inversión, o de operaciones intracomunitarias, respecto del IVA), o los que puedan exigir disposiciones especiales en relación a cierto tipo de actividades, las obligaciones contables de las fundaciones de competencia estatal vienen establecidas en el art. 25 de la Ley 50/2002, en el que se contemplará tanto la obligatoriedad de llevar determinados libros, o los estados contables que han de elaborar, como el procedimiento de aprobación de las cuentas, los supuestos en que deben someterse a auditoría externa, o su depósito en el correspondiente Registro.

Dicho precepto es desarrollado luego por el RFCE05 y por el RRFCE, así como por las normas de adaptación del PGC-2007 a las ESFL, aplicables para los ejercicios económicos que se iniciasen a partir del 1 de enero de 2012,

conforme precisaba la Disposición Final Tercera del RD 1491/2011, aprobatorio de las mismas. Y, hoy ya, por el PCESFL-2013 y el PCpymESFL-2013¹⁴²⁶.

2.2.1 Los libros obligatorios y su legalización

El art. 25.1 de la Ley 50/2002, preceptúa, con análogo tenor que el art. 25.1 del Ccom., que las fundaciones han de llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas, estableciendo a dicho fin la llevanza obligatoria de un *Libro Diario* y un *Libro de Inventarios y Cuentas Anuales*. La Ley de Fundaciones no describe dichos libros, pero se trata de instrumentos sobradamente conocidos en la práctica contable, y a ellos ya se refiere el art. 28 del Código de Comercio¹⁴²⁷.

Lo habitual en la praxis mercantil es que, además de los referidos, las empresas lleven también, cuando menos, un *Libro Mayor*, en el que se recojan todas y cada una de las operaciones anotadas en el Libro Diario agrupadas por cuentas. Pero ni aquél constituye un libro obligatorio para las entidades lucrativas, ni la Ley de Fundaciones lo va a mencionar, por lo que tampoco a éstas les resulta exigible su llevanza. Lo mismo cabe decir respecto de otros *libros o registros auxiliares* de que, en su caso, pueda valerse el sujeto contable (v.gr., el libro de caja, el de bancos, el de almacén, o el de compras). En este sentido, el RFCE-05 previene en su artículo 27 que, además de los libros obligatorios a que acabamos de referirnos, las fundaciones podrán llevar, asimismo, «aquéllos que el patronato considere convenientes para el buen orden y desarrollo de sus actividades y para el adecuado control de sus actividades».

Al igual que acaece en el ámbito de las entidades lucrativas, antes de la utilización de los libros, las fundaciones han de proceder también a su

¹⁴²⁶ De ello se colegía, pues, que aquellas ESFL que, conforme a sus estatutos, no iniciasen su ejercicio económico con el año natural, hubieron de seguir aplicando hasta su finalización las antiguas NNAPGC-90 en aquello que no se opusieran al PGC-2007 y al PGC/pymes-2007, tal como hemos señalado anteriormente. Por otra parte, debe apostillarse, asimismo, que, en lo que se refiere al modelo de Plan de Actuación que se contempla en el Anexo II del citado RD 1491/2011, tampoco sería de aplicación inmediata respecto de las fundaciones de competencia estatal que iniciasen su ejercicio el 1 de enero de 2012, dado que el mismo ha de ser presentado en los tres meses anteriores al comienzo del ejercicio.

¹⁴²⁷ Dicho art. 28.2 Ccom. señala que «El *Libro Diario* registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate».

Por su parte, respecto del *Libro de Inventarios y Cuentas anuales*, el art. 28.1 del mismo Código establece que «El libro de Inventarios y Cuentas anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa. Al menos trimestralmente, se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación. Se transcribirán también el inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales».

«legalización». Señala en este sentido el art. 42 del Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal (RRFCE-07)¹⁴²⁸ que corresponde al mismo la legalización de los libros de las fundaciones; obligación de legalización que, de acuerdo con su art. 42.2, se extiende al Libro de actas, al Libro diario y al Libro de planes de actuación y de cuentas anuales.

Bajo la vigencia de la Ley 30/1994, se planteó cierta controversia sobre si tal legalización había de efectuarse, en todo caso, por el Registro Mercantil, o si, distintamente, éste sólo era competente en el supuesto de que ejercieran actividades económicas, correspondiendo en otro caso al Registro de Fundaciones¹⁴²⁹.

Pero, actualmente, la Disposición adicional sexta de la Ley 50/2002 dispone que corresponden al Registro de Fundaciones de competencia estatal las funciones relativas al depósito de cuentas y la legalización de sus libros, regulándose sus pormenores en los arts. 42 a 44 del RRFCE-07.

2.2.2 Las cuentas anuales: contenido

Como es sabido, bajo el nombre de «cuentas anuales» se comprende un conjunto de documentos contables —los también llamados «estados financieros»— en que se recoge y expresa, de forma ordenada, agregada y sintética, la información relativa a la situación económico-financiera y patrimonial de la entidad *a una fecha determinada*.

Conviene advertir que con la elaboración de dichos estados no se pretende calcular el valor liquidativo o de enajenación de la entidad, sino de reflejar aquél que mejor represente su capacidad para continuar desarrollando sus fines, partiendo de que la duración de sus actividades se prolonga indefinidamente en el tiempo¹⁴³⁰, lo que, en las nuevas NNAPGCESFL-2011, al

¹⁴²⁸ Dicho Reglamento sería aprobado por el RD 1611/2007, de 7 de diciembre (BOE núm. 17, de 19 de enero de 2008), en sustitución del anterior, aprobado por Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo.

¹⁴²⁹ El art. 44 de la citada Ley 30/1994 disponía que «Las fundaciones y asociaciones a que se refiere el presente Título tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, *sin perjuicio de que deban llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y disposiciones complementarias cuando realicen alguna explotación económica*». Por su parte, la DA 7ª de la misma Ley establecía que «Todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que, en virtud de la normativa reguladora de este impuesto, vinieran obligados a llevar la contabilidad exigida en la misma, *deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios*». La Instrucción de la DGRN de 26 de junio de 1996 (BOE núm. 165, de 9 de julio) dispondría la legalización por el Registrador Mercantil de los libros de aquellas entidades que aun sin tener la condición legal de empresarios estuvieren obligadas a ello en virtud de alguna norma expresa.

¹⁴³⁰ En el mismo sentido, AECA: *Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades sin Fines Lucrativos*, Documento núm. 1, AECA, Madrid, 2008, § 71, p. 31: «Los

igual que ya lucía en sus predecesoras, se expresa bajo el principio de «entidad en funcionamiento».

En efecto, señalemos que la hipótesis de «entidad en funcionamiento», trasunto del principio de «empresa en funcionamiento» que rige para las entidades mercantiles¹⁴³¹, es una de las premisas básicas en la confección de la información contable, lo que no puede considerarse un presupuesto extraño o inadecuado respecto de unas instituciones como de las que ahora nos ocupamos, en las que la perpetuación de la voluntad del fundador más allá del límite finito de su vida e independientemente de su impulso, ha sido una característica esencial (cfr. art. 2 Ley 50/2002).

Debe recordarse, asimismo, que en aquellos supuestos en que no resulte aplicable dicho principio —v.gr., en los casos de fusión o de extinción— las NNAPGCESFL-2011 y sus desarrollos previenen expresamente que «la entidad aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, hacer entrega del patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados»¹⁴³². Pero, fuera de dichos casos, la hipótesis general bajo la que se han de formular los estados contables es la de que la gestión de la entidad tiene prácticamente una duración ilimitada¹⁴³³.

Como no es difícil de entender, esa continuidad y las demandas de información regular acerca de su evolución imponen la necesidad de dividir la vida de la entidad en intervalos periódicos —el ejercicio económico o contable—, al término de cada uno de los cuales se han de formular dichos estados. Precisamente, por elaborarse con una periodicidad de doce meses, es por lo que, tradicionalmente, éstos se han designado también con esa denominación —«cuentas anuales»— alusiva al período de tiempo sobre el que informan¹⁴³⁴.

estados financieros no pretenden establecer el valor de la entidad, sino tan sólo su capacidad para continuar realizando en el futuro las actividades, propias o en colaboración que se deducen de su objeto».

¹⁴³¹ Cfr. art. 38.a) Ccom. y apartado 3º.1, Parte Primera, del PGC-2007.

¹⁴³² Apartado 3º.1, Parte Primera, de las NNAPGCESFL-2011.

¹⁴³³ Cfr., asimismo, el apdo. 2, Parte Primera, de las anteriores NNAPGC-90 y el apartado 3, Parte Primera, del PGC-2007 y del PGC/pymes-2007.

¹⁴³⁴ Lo mismo ocurre, como es sabido, en el ámbito de las entidades de mercado, si bien la orientación en estas últimas es acortar dichos períodos, de forma que pueda contarse con información lo más actualizada posible. Más aún, bajo el paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones, apoyado hoy por el avance de las nuevas tecnologías, la tendencia es que, prácticamente, pueda disponerse de información *on line* y en formatos que permitan a los usuarios seleccionar y componer sencillamente aquellos elementos en que puedan estar interesados (vid. a este respecto, DE ANDRÉS SUÁREZ, J., LORCA FERNÁNDEZ, P. y RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ, E., «XBRL: Un lenguaje para mejorar las relaciones entre la empresa y los usuarios», *Partida Doble*, núm. 166, mayo 2005; o BORRERO DOMÍNGUEZ, C.R. y CORTIJO GALLEGU, V., «Transparencia de las páginas web de las empresas del IBEX 35. Situación

Dispone a este respecto el art. 28.1 del RFCE-05, que el ejercicio económico coincidirá con el año natural, salvo que en los estatutos se establezca un período anual diferente, estableciendo, por su parte, el apartado 4º de la Parte Tercera de las NNAPGCESFL-2011¹⁴³⁵, donde se contienen las normas de elaboración comunes al balance y la cuenta de resultados, que en cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior; es decir se pretende que contengan información comparativa, a los fines de mostrar la evolución de la situación financiera de la entidad.

Según el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, las cuentas anuales han de comprender:

actual e implicaciones para el futuro» *Boletín Económico de ICE*, núm. 2896, 20-26 noviembre 2006). En este sentido, cabe recordar que ya la Ley 26/2003, de 17 de julio, por la que se modificaron la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el RDLeg. 1564/1989, de 22 de diciembre, con el fin de reforzar la transparencia de las sociedades anónimas cotizadas, obligó a dichas sociedades a disponer de una página web cuyo contenido mínimo estableció la Orden ECO/37/2003, de 26 de diciembre, desarrollada por la Circular 1/2004, de 17 de marzo, de la CNMV, que concretaría dicha información mínima y especificaría sus requisitos técnicos y jurídicos. Vid., en el mismo sentido, el art. 117.2 de la Ley del Mercado de Valores, según la redacción dada por el art. 1. Uno, de la citada Ley 26/2003; la Sección 4ª («Página web»), del Capítulo II, Título I, del también citado TRLSC, según la redacción dada por la Ley 1/2012, de 22 de junio, de simplificación de las obligaciones de información y documentación de fusiones y escisiones de sociedades de capital; así como el art. 539.2 del repetido TRLSC, según la redacción dada por el artículo único.59, de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por el que se modificaría la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo.

En este sentido, debe señalarse que hoy la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (BOE» núm. 295, de 10 de diciembre), establece ciertas obligaciones de «publicidad activa» que afectan también a las ESFL en cuanto reciban fondos o ayudas públicas que superen ciertas cuantías. Así, el art. 3.b) de la citada Ley dispondrá:

«Las entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40 % del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros».

Por su parte, el art. 5.4 establece que:

«La información sujeta a las obligaciones de transparencia será publicada en las correspondientes sedes electrónicas o páginas web y de una manera clara, estructurada y entendible para los interesados y, preferiblemente, en formatos reutilizables. Se establecerán los mecanismos adecuados para facilitar la accesibilidad, la interoperabilidad, la calidad y la reutilización de la información publicada así como su identificación y localización.

Cuando se trate de entidades sin ánimo de lucro que persigan exclusivamente fines de interés social o cultural y cuyo presupuesto sea inferior a 50.000 euros, el cumplimiento de las obligaciones derivadas de esta Ley podrá realizarse utilizando los medios electrónicos puestos a su disposición por la Administración Pública de la que provenga la mayor parte de las ayudas o subvenciones públicas percibidas».

¹⁴³⁵ NECA 4ª, en el PCESFL-2013 y en el PCpymESFL-2013.

- el *balance de situación*,
- la *cuenta de resultados*, y
- la *memoria*.

Con anterioridad, la Ley 30/1994 exigía también la formulación de otros dos estados que se incluían dentro de dicho último documento: el *Cuadro de Financiación* (Estado de origen y aplicación de fondos) y el *Cuadro de Liquidación del Presupuesto*. A ambos nos referiremos luego, en tanto que constituyen el antecedente del *Estado de Flujos de Efectivo* (EFE) y de la obligación de expresar en la Memoria el grado de cumplimiento del *Plan de Actuación*.

Por su parte, la Norma 1ª del Marco Conceptual del PCESFL-2013 aprobado por el ICAC señala expresivamente que:

«Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, para que la información suministrada sea comprensible y útil para los aportantes, beneficiarios y otros interesados, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio, así como de la actividad desarrollada, de conformidad con las disposiciones legales.

A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, y las cuentas anuales deberán incluir información relevante y fiable sobre los siguientes aspectos:

- El grado de realización en el ejercicio de las actividades previstas para cumplir con los objetivos de la entidad.
- La naturaleza de los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad. En particular, se informará sobre las restricciones a las que, en su caso, estén sometidos los activos.
- El excedente del ejercicio como fruto de las actividades realizadas, y medida de la capacidad de autofinanciación de la entidad, poniendo de manifiesto la variación de patrimonio neto originada en el periodo por este concepto.
- La variación total del patrimonio neto de la entidad, como expresión de su viabilidad futura y de la capacidad para cumplir con los fines de interés general que se le hayan encomendado».

Debe señalarse que la información que contiene cada uno de los estados contables antes mencionados no es, por sí sola, completa y autosuficiente para explicar la situación económico-financiera de la entidad, sino que todos ellos se encuentran interrelacionados entre sí, debiendo ser interpretados conjuntamente. Es, en este sentido, en el que el repetido art. 25.2 establece que dichos documentos «*forman una unidad*», debiendo ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

La literalidad de dicho precepto, que sería posteriormente desarrollado por el ya citado art. 28 del RFCE-05, venía a coincidir con la que tenía el art.

34.1 del Código de Comercio al tiempo de aprobarse la Ley 50/2002¹⁴³⁶. Sin embargo, como ya hemos señalado, la Ley 16/2007, entre otras importantes modificaciones, procedería a dar nueva redacción a dicho art. 34 Ccom., introduciendo dos nuevos estados contables: el *Estado de Cambios en el Patrimonio Neto* (ECPN) y el *Estado de Flujos de Efectivo* (EFE)¹⁴³⁷.

Ahora bien, dado que, como se dijo, la DT 5ª del RD 1514/2007, por el que se aprueba el nuevo PGC-2007, mantuvo, con carácter general, la vigencia de las adaptaciones sectoriales anteriores en todo lo que no se opusieran a la legislación contable vigente, una de las primeras cuestiones que planteó la entrada en vigor de los nuevos Planes fue, justamente, la de si las fundaciones de competencia estatal habían de elaborar dichos nuevos estados; cuestión, que recibió por parte del ICAC una respuesta negativa, salvo para los casos en

¹⁴³⁶ Recordemos que, en la redacción vigente en ese momento, dicho art. 34.1 Ccom. disponía: «Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán *el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria*. Estos documentos forman una unidad».

¹⁴³⁷ Según el art. 35.3 Ccom., desarrollado en este punto por la norma 8ª de la tercera parte del PGC-2007, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) se compone de dos partes. La primera, denominada «Estado de ingresos y gastos reconocidos» (EIGR), refleja exclusivamente los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias (que figurarán reflejados en las cuentas de los grupos 6 y 7) y los registrados directamente en el patrimonio neto (que constarán en las cuentas de los grupos 8 y 9 y generarán una tributación diferida). La segunda, denominada «Estado total de cambios en el patrimonio neto» (ETCPN), contendrá todos los movimientos habidos en el patrimonio neto, incluidos los procedentes de transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, informando, asimismo, de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Por su parte, el Estado de Flujos de Efectivo (EFE) se contempla en el art. 35.4 Ccom. y en la norma 9ª de la tercera parte del PGC-2007. De acuerdo con dichos preceptos, el referido estado tiene como objeto poner de manifiesto, debidamente ordenados y agrupados por categorías o tipos de actividades, los cobros y los pagos realizados por la empresa, con el fin de informar acerca de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio. En otras palabras, su finalidad es mostrar la capacidad de generar efectivo, así como las necesidades de liquidez de la empresa, ordenadas en tres categorías: actividades de explotación, inversión y financiación. En cierta forma, el EFE viene a sustituir al *Cuadro de Financiación* a que se refería el art. 35.3 Ccom, en su redacción anterior a la reforma de la Ley 16/2007, y se contemplaba tanto en el PGC 1990, como en las NNAPGC-90; si bien ahora, en lo que se refiere a las empresas, se contempla como un estado en sí mismo (para las ESFL las nuevas NNAPGCESFL-2011 establecen que la información que dicho estado suministra se revele dentro de la memoria). No obstante, su confección no es obligatoria: solamente deberá formularse por las empresas que no puedan elaborar balance, ECPN y memoria abreviados. En este sentido, en la norma 1ª de las NNAPGCESFL-2011, relativa a los Documentos que integran las cuentas anuales, establece que «Cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, o se opte por aplicar las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, la información sobre flujos de efectivo no será obligatoria».

que éstas hubieran de consolidar sus cuentas con arreglo al Código de Comercio¹⁴³⁸.

La conclusión, sin embargo, resultaba, a mi juicio, discutible. Si bien es cierto que el art. 25.2 de la Ley 50/2002 ciñe el contenido de las cuentas anuales al balance, la cuenta de resultados y la memoria, no es menos cierto, como se reconoce en la misma consulta del ICAC, que el apdo. 9 de dicho art. 25 dispone que *«Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante»*. Por consiguiente, cabía entender que, *por remisión de la propia Ley de Fundaciones*, la aplicabilidad de aquel Código se produce *siempre que éstas ejerzan actividades económicas*, alcanzándoles, *incluso*, la obligación de consolidar —aunque no sean una «sociedad»— cuando se encuentren en alguno de los supuestos prevenidos en dicho cuerpo legal (arts. 42 a 49 Ccom). Es decir, que la remisión al Código de Comercio no se formula *sólo en referencia a la consolidación de sus cuentas* (de manera que, fuera de dicho supuesto, hubiera de entenderse que las fundaciones no están obligadas a elaborar los nuevos estados), sino que se produce *siempre que ejerzan*

¹⁴³⁸ La referida consulta, publicada con el núm. 1 en el BOICAC 73/marzo 2008, decía así, en lo que ahora nos interesa:

«2. Las cuentas anuales de las Entidades Sin Fines Lucrativos estarán integradas por los documentos exigidos por sus disposiciones específicas. En particular, *cuando dichas disposiciones obliguen a elaborar exclusivamente balance, cuenta de resultados y memoria, las entidades no estarán obligadas a elaborar los nuevos documentos incluidos en el PGC 2007 (estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo)*.

3. Adicionalmente, cabe indicar que en determinadas disposiciones específicas se señala que cuando estas entidades realicen actividades económicas, la contabilidad de las mismas se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, remitiendo en concreto a la obligación de consolidar de la entidad dominante.

[...]

En relación con los anteriores preceptos [se refiere al art. 25.1 y 9 de la Ley 50/2002 y al art. 29 del RFCE-05], este Instituto entiende que la referencia al Código de Comercio en ellos recogida se circunscribe al ámbito de las cuentas anuales consolidadas, considerando que una fundación de competencia estatal que realice actividades de carácter económico y sea una entidad dominante, deberá formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con el Código de Comercio. En particular, deberá elaborar los dos nuevos estados contables incorporados en el artículo 44 del Código de Comercio por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados. Ello sin perjuicio de que a los efectos de las cuentas anuales individuales, la fundación de competencia estatal se encuentre sometida a las obligaciones exigidas en sus disposiciones específicas (artículo 25 de la Ley 50/2002), en los términos indicados anteriormente».

(Consulta núm. 1 del BOICAC 73/Marzo de 2008. La cursiva es mía). Véase también al respecto la consulta núm. 4 del BOICAC 76/Diciembre de 2008.

actividades económicas. La obligación de consolidar sería sólo una de las consecuencias.

En definitiva, cabía, pues, interpretar que *únicamente* las fundaciones que no ejercieran actividades económicas podían seguir formulando sus cuentas sin la confección de dichos nuevos estados. Sin embargo, como ya hemos subrayado, la opinión más extendida, y la del propio ICAC, apuntó en distinto sentido.

En todo caso, superado el período transitorio y aprobadas las normas de adaptación a las ESFL (NNAPGCESFL-2011)¹⁴³⁹ y los textos «refundidos» elaborados por el ICAC, tanto con carácter general (PCESFL-2013) como para las pequeñas y medianas ESFL (PCpymESFL-2013)¹⁴⁴⁰, la conclusión que se deriva de dichos textos es que las ESFL sí tienen que incorporar a sus cuentas la información relativa a los flujos de efectivo (salvo que puedan formular el balance y la memoria en modelo abreviado, caso en que esa información no será obligatoria). Ahora bien —tal vez para no hacer evidente la contradicción con el hecho de que el art. 25 de la Ley 50/2002 no contemple el Estado de Flujos de Efectivo—, dicha información no se habrá de presentar como estado financiero independiente, sino dentro de la Memoria¹⁴⁴¹:

«La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivos y grado de cumplimiento de las actividades de la entidad. Cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, la información sobre los flujos de efectivo no será obligatoria». [PCESFL-2013, NECA 1ª]

- ***El Balance de situación***

A diferencia del anterior PGC-90, en el que la cuenta de pérdidas y ganancias —cuenta de resultados en las entidades no lucrativas— constituía la pieza clave de los estados financieros, a partir de los nuevos Planes contables de 2007 es el balance de situación el que ahora adquiere una especial relevancia pasando a ser el estado central en torno al que girarán los restantes.

¹⁴³⁹ Como ya expuse, dichas normas de adaptación fueron aprobadas por el ya citado RD 1491/2011, de 24 de octubre.

¹⁴⁴⁰ Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, aprobado por Resolución del ICAC de 26 de marzo de 2013 (BOE núm. 86, de 10 de abril de 2013) y Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, aprobado por Resolución del ICAC de 26 de marzo de 2013 (BOE núm. 85, de 9 de abril de 2013), respectivamente.

¹⁴⁴¹ Concretamente, mediante el modelo que se contiene en el propio PCESFL-2013, en el apartado 30 de los modelos normales de cuentas anuales.

El «*balance*» refleja la posición estática del patrimonio, figurando de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto. Bajo el PGC-90, su contenido, al margen de la modificación de determinadas denominaciones o el desglose o incorporación de ciertas cuentas específicas, tampoco difería esencialmente del de las entidades lucrativas, pero, en todo caso, debía —y debe— tenerse en cuenta su distinta significación. Como es evidente, ni los «fondos propios» representaban los derechos de propiedad de los fundadores, ni la «dotación» equivale al «capital social» de una sociedad mercantil.

Precisamente, uno de los problemas que planteaban las anteriores NNAPGC-90 era que en dicho estado se presentan de forma consolidada todos los bienes y recursos, sin considerar, como es habitual en estas entidades, que determinados elementos patrimoniales podían estar afectos al cumplimiento de unos precisos y determinados fines o actividades y no de otros (aun siendo todos ellos de interés general); esto es, no se tenía en cuenta en ese estado (aunque sí en el conjunto de las cuentas) que podía haber bienes o derechos aportados con determinadas restricciones o condiciones (fondos de utilización restringida). Por otro lado, junto a los elementos patrimoniales afectos a las actividades propias de la entidad, podía haber otros que lo estuvieran al ejercicio de *explotaciones económicas* ajenas a su objeto. La contemplación indiferenciada de todos estos elementos en el balance, obviamente, restaba utilidad al mismo, que no traslucía por sí solo una imagen fiel de la situación patrimonial. Es por ello que para evitarlo, las NNAPGC-90 a las ESFL ya prevenían que dicha información se incluyera en la Memoria¹⁴⁴². En el mismo sentido, el último apartado del art. 25.9 de la Ley 50/2002 preceptuaba que, para el caso de que la fundación realice actividades económicas, deberá incorporar información detallada *en un apartado específico de la memoria*, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil¹⁴⁴³.

Por su parte, el PCESFL-2013 elaborado por el ICAC¹⁴⁴⁴ dispondrá en relación a este estado en su Norma 5ª de elaboración de las cuentas:

¹⁴⁴² La Norma 7ª de elaboración de las cuentas anuales de la citada Adaptación, establecía que: «[...] b) Aquellas entidades que realicen conjuntamente actividades sin fines de lucro con actividades ordinarias de carácter mercantil, deberán diferenciar dentro del inmovilizado, las existencias, así como en los gastos e ingresos de explotación, los afectos a actividades propias y los que están afectos a actividades mercantiles determinando el resultado de explotación que corresponde a cada una de estas actividades, *para lo que se creará* [dentro de la Memoria] *un apartado específico con la siguiente denominación: “Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil”*».

¹⁴⁴³ La utilización de este término era especialmente desafortunada, no sólo porque no puede entenderse en su sentido estricto (que llevaría a excluir, por ejemplo, las actividades *industriales* o *artesanales* que pudiera llevar a cabo la fundación), sino porque dejaba en la duda de si se refería a cualquier actividad económica, incluidas las desarrolladas en cumplimiento de su objeto (a saber, las llamadas «explotaciones asistenciales») o si, por el contrario, se refería sólo a las explotaciones *ajenas* a su finalidad estatutaria.

¹⁴⁴⁴ Y con la misma literalidad, el texto refundido que elaboró asimismo el ICAC para las pequeñas y medianas entidades sin fin de lucro (PCpymESFL-2013).

«El balance, que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad, se formulará teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) El activo corriente comprenderá:

— Los activos que la entidad espera vender, consumir o realizar en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

— Los activos financieros contabilizados a valor razonable, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

— El efectivo y otros activos líquidos equivalentes, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del activo, en particular, los bienes del Patrimonio Histórico, se clasificarán como no corrientes.

b) El pasivo corriente comprenderá:

— Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la entidad no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

— Los pasivos financieros contabilizados a valor razonable, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes».

- **La cuenta de resultados**

Tradicionalmente, la «*cuenta de resultados*» ha sido el documento contable que, mediante la comparación entre los ingresos y gastos, cuantifica el resultado obtenido por la entidad en un determinado ejercicio (excedente positivo o negativo). Con anterioridad a la aprobación de los nuevos Planes, su estructura no difería esencialmente de la «*cuenta de pérdidas y ganancias*» de las entidades lucrativas. En todo caso, no debe olvidarse que para la determinación del *resultado* que arroja este documento, ni se tienen en cuenta los bienes y servicios que se realizan sin contraprestación, ni se consideran tampoco todos los *inputs* empleados para su logro (v.gr. el trabajo voluntario), no constituyendo, como se dijo, un adecuado indicador del éxito de la gestión fundacional. Su virtualidad se contrae a cuantificar el «ahorro» o «desahorro» generado por la entidad durante un ejercicio económico, indicando si se están cumpliendo sus fines con el ahorro de ejercicios precedentes (excedente

negativo) o si se ha incrementado, en términos económicos, su capacidad para seguir cumpliéndolos en el futuro (excedente positivo). Debe señalarse, tal como se reconoce en los propios comentarios de sus redactores acerca de los criterios seguidos al establecer las normas de adaptación a las ESFL del Plan General aplicable a las empresas de mercado¹⁴⁴⁵, que es precisamente la cuenta de resultados la que presenta los cambios más significativos al pasarse de un documento donde se reflejaban exclusivamente los ingresos y gastos imputados en el resultado del ejercicio, a un modelo que presenta todos los cambios producidos en el patrimonio neto. Adviértase que, además de todos los ingresos y gastos, la nueva cuenta de resultados muestra las variaciones del patrimonio neto que traen causa de las operaciones directamente relacionadas con los aumentos o disminuciones de la dotación fundacional o fondo social (recordemos que, en el caso de las empresas de mercado, el PGC-2007 recoge dicha información en un estado independiente: el estado de cambios en el patrimonio neto, ECPN). Este criterio —justificarán los redactores de la adaptación— persigue identificar la variación de los recursos no exigibles originada en el ejercicio, como indicador de la capacidad para desarrollar los fines en los ejercicios siguientes.

Así pues, tanto en el PCESFL-2013 como en el PCpymESFL-2013 se contempla este estado en su Norma 6ª de elaboración de las cuentas (NECA 6ª), en los siguientes términos:

«6.ª Cuenta de resultados.

La cuenta de resultados recoge las variaciones originadas en el patrimonio neto a lo largo del ejercicio, por los siguientes conceptos:

- a) El excedente del ejercicio.
- b) El importe de los ingresos o gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, según lo requerido por las normas de registro y valoración.
- c) Las transferencias o reclasificaciones realizadas al excedente del ejercicio, según lo requerido por las normas de registro y valoración.
- d) Los ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.
- e) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.
- f) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

Este documento se formulará aplicando las reglas que se indican a continuación para cada uno de los citados conceptos».

- **La Memoria**

¹⁴⁴⁵ Cfr., en especial, los apartados 6 y 17 de los comentarios introductorios a las Normas de adaptación del PGC a las ESFL.

La Memoria es un documento de una particular relevancia en las ESFL, por cuanto en ellas la necesidad de completar, ampliar y comentar la información contenida en el Balance y en la Cuenta de resultados, cobra una especial trascendencia desde el momento en que la información contenida en dichos estados resulta, por sí sola, insuficiente para ilustrar sobre ciertos aspectos necesarios para obtener la imagen fiel de su situación económico-financiera y patrimonial. El eventual ejercicio de explotaciones económicas junto a las actividades propias de su objeto, con la consiguiente presencia de ingresos y gastos presididos por dinámicas distintas (y también de ciertos gastos comunes cuyos criterios de imputación se exige concretar); la posible existencia de elementos patrimoniales afectos a uno y otro tipo de actividades, e incluso vinculados a fines específicos; o la obligación de destinar dentro de determinados plazos, al menos, el 70 por ciento de sus rentas e ingresos al cumplimiento de sus fines y la necesidad de que quede convenientemente reflejado¹⁴⁴⁶, son claros ejemplos de sus diferencias respecto de las entidades lucrativas. Recuérdese en este sentido, que las ESFL están «vistiendo un traje» —la contabilidad mercantil— diseñado a la medida de unas entidades bien distintas, como son las entidades lucrativas, por lo que, a pesar de las normas de Adaptación, la utilización de la contabilidad empresarial como base provoca que ciertos extremos no encuentren adecuado tratamiento en el Balance o en la Cuenta de resultados y deban ser objeto de específica contemplación en la Memoria.

Dentro de dicho documento, podemos diferenciar dos partes, que, en buena medida, son fruto de la adición de lo que en el ámbito de las entidades lucrativas aparece cubierto por el *Informe de gestión*¹⁴⁴⁷ y la *Memoria* propiamente dicha. Así, *por un lado*, ésta ha de recoger aquella información concerniente a los aspectos más significativos de la *actividad fundacional* (actividades realizadas en cumplimiento de su objeto; cambios en sus órganos de gobierno, representación y dirección; convenios con otras entidades, etc.); y, *por otro*, la relativa a la *gestión económica*, a saber, aquélla que tiene por objeto completar, ampliar y comentar la información del balance y la cuenta de resultados, y que incluye también, entre otros contenidos, el «*inventario*»¹⁴⁴⁸, el

¹⁴⁴⁶ En este sentido, el art. 25.2, párrafo segundo, inciso último, establece que se indique en la memoria «*el grado de cumplimiento de las reglas establecidas en el artículo 27 de la presente Ley*», esto es del cumplimiento de las obligaciones en cuanto al destino de las rentas e ingresos.

¹⁴⁴⁷ Cfr. art. 262 del TRLSC.

¹⁴⁴⁸ Bajo la vigencia de la anterior Ley 30/1994, el inventario debía presentarse junto al balance, la cuenta de resultados y la memoria (art. 23.1 L30/94 y art. 12 RD 316/96), pero no constituía parte de esta última. En cuanto a su contenido, la DA 2ª del RD 776/1998 establecía que había de comprender los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen, añadiendo que «A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicarán para los distintos elementos patrimoniales que los protectorados determinen [...] los siguientes aspectos: a) Descripción del elemento. b) Fecha de adquisición. c) Valor contable. d) Variaciones producidas en la valoración. e) Provisiones, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial. f) Cualquier otra circunstancia de carácter

«grado de cumplimiento del plan de actuación» (lo que con anterioridad a la Ley 50/2002 constituía la «liquidación del presupuesto»), y la *aplicación de elementos patrimoniales a fines propios* (esto es, el grado de cumplimiento de la obligación de destinar las rentas e ingresos a fines de interés general)¹⁴⁴⁹, así como el detalle de los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil, en el caso de que ejerzan actividades económicas (art. 25.9 Ley 50/2002).

Hemos de señalar, por otra parte, que con anterioridad, la Ley 30/1994 explícitamente exigía en su art. 23.1 que las fundaciones elaborasen un «*cuadro de financiación*», que habían de incluir también en la memoria. Aunque dicha Ley no definía este cuadro, la legislación mercantil sí lo contemplaba como uno de los contenidos de la memoria de las cuentas anuales, señalando que en él se describirán los *recursos obtenidos en el ejercicio y sus diferentes orígenes, así como su aplicación o empleo en inmovilizado o circulante*¹⁴⁵⁰. En tal sentido quedó recogido en la Norma 8ª de elaboración de las cuentas anuales de la Adaptación del PGC-90 a las ESFL. Dicho cuadro no era, sin embargo, obligatorio para todas las entidades lucrativas, ya que aquéllas que pudieran elaborar sus cuentas en el *modelo abreviado* quedaban dispensadas de su presentación, conforme se desprendía del art. 201 LSA, en relación al art. 200, cuarta, LSA (en su redacción anterior a la Ley 16/2007). No obstante, la Ley 30/1994 lo exigiría obligatoriamente para todas las fundaciones con independencia de su tamaño. La Ley 50/2002, por el contrario, no lo citaba, lo que inducía a considerar que su elaboración ya no era obligatoria, salvo para aquellas fundaciones que lleven a cabo actividades económicas, las cuales, a mi juicio, al tener que ajustar su contabilidad a lo dispuesto en el Ccom. (art. 25.9 Ley 50/2002), debían presentarlo en los mismos términos que las entidades lucrativas.

En la actualidad, como hemos visto, el PCESFL-2013 contempla el denominado **Estado de Flujos de Efectivo** (EFE) —en el PGC/pymes-2013 su confección es voluntaria—, pero no como un estado independiente sino dentro de la Memoria: NECA 1ª del PCESFL-2013.

Finalmente, hemos de mencionar que, junto a otra información relevante que se ha de incorporar en la Memoria, debe añadirse también la relativa al cumplimiento del **Código de conducta para la realización de inversiones**

significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional». La Ley 50/2002, a diferencia de su predecesora, dispondrá en su art. 25.2, pfo. último, que «*se incorporará a la memoria un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente*». En el PCESFL-2013 se contempla en la Memoria normal en el apartado 31 y en el modelo abreviado en el apdo. 18.

¹⁴⁴⁹ Art. 27 Ley 50/2002. Cfr., apdo. 24 de la Memoria normal y apdo. 15 del modelo abreviado del PCESFL-2013.

¹⁴⁵⁰ Art. 35.3 Ccom. y art. 200, cuarta LSA, ambos en su redacción anterior a la Ley de reforma contable de 2007.

financieras temporales¹⁴⁵¹, en el caso de que la fundación haya realizado durante el ejercicio dicho tipo de operaciones. Conforme establece la D.A. 3ª del RDLeg. 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores «los órganos de gobierno, administración o dirección de las entidades referidas en el apartado anterior —entre las que expresamente se citaba a las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro— deberán presentar un informe anual acerca del grado de cumplimiento de los citados códigos para que lo conozcan el protectorado o sus partícipes, asociados o mutualistas», siendo una información que debe incorporarse a la Memoria de las cuentas anuales¹⁴⁵².

2.2.3 Las cuentas consolidadas.

El apartado 9 del artículo 25 de la Ley 50/2002 establece que *cuando realicen actividades económicas*, la contabilidad de las fundaciones *se ajustará a lo dispuesto en el Código de comercio*, debiendo formular *cuentas anuales consolidadas* cuando éstas se encuentren en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante¹⁴⁵³.

Desde un punto de vista material, como seguidamente veremos, dicha previsión no supone propiamente ninguna novedad, pero sí lo es el que, con

¹⁴⁵¹ El primer Código de conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones financieras temporales fue aprobado por Acuerdo de la CNMV de 20 de noviembre de 2003 (BOE núm. 7, de 8 enero de 2004), en desarrollo de lo dispuesto por la DA. 3ª de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero (BOE núm. 281, de 23 noviembre), habiendo sido sustituido por el actualmente vigente, aprobado por Acuerdo del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores de 20 de febrero de 2019 (BOE núm. 55, de 5 de marzo de 2019), al amparo de lo establecido en la Disposición adicional quinta (Restricciones relativas a las inversiones financieras temporales de entidades sin ánimo de lucro) del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE núm. 255, de 24 de octubre).

¹⁴⁵² Concretamente, en el apartado 28.6 del modelo normal y 17 del abreviado (en ambos casos del PCESFL-2013) y apdos.17 de la memoria de PYMESFL y 13 del modelo de memoria simplificado del PCpymESFL-2013.

¹⁴⁵³ En el mismo sentido, el RD 1337/2005, de 11 noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal (RFCE-05), establece en su art. 29:

«Artículo 29. *Cuentas consolidadas.*

1. Las fundaciones que realicen actividades económicas y se encuentren en alguno de los supuestos previstos en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio para la sociedad dominante deberán formular, además, cuentas anuales consolidadas en los términos señalados en el Código de Comercio y en las disposiciones contables que resulten de aplicación en este ámbito. Cuando la fundación esté obligada a consolidar sus cuentas, deberá hacerlo constar así en la memoria.

2. Las cuentas anuales consolidadas se formularán y aprobarán conforme a lo previsto en el artículo anterior, se depositarán en el Registro Mercantil, conforme a lo dispuesto en la sección 2ª del capítulo III del título III de su Reglamento, y se remitirá una copia al Registro de fundaciones de competencia estatal».

mejor criterio, sea la Ley quien expresamente lo disponga. Recordemos que el art. 23.6 de la anterior Ley 30/94 se limitaba a establecer que cuando realizasen directamente actividades económicas las fundaciones habían de acomodar su contabilidad al Código de comercio, pero sin más precisiones en orden a la cuestión que ahora nos ocupa. Cierto es que, en los arts. 42 a 49 del citado Código, bajo la rúbrica «Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades», se contemplaba la obligación de que las sociedades dominantes de dichos grupos formularan las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados¹⁴⁵⁴. Ahora bien, repárese en que el Ccom. se refería a la «sociedad» dominante y a los grupos de «sociedades». Más aún, en la redacción dada por la Ley 19/1989 (que era la vigente al tiempo de aprobarse la Ley 30/1994) se hablaba específicamente de sociedad «mercantil» en referencia a la entidad cabecera del grupo¹⁴⁵⁵.

A este respecto, algunos autores opinarían que el Código de comercio, distintamente que la Séptima Directiva que la Ley 19/1989 venía a transponer, resultaba en este punto más restringido que el texto comunitario, ya que en éste se utilizaba el vocablo «empresas», evidentemente más amplio, tanto para referirse a la dominante como a las dependientes¹⁴⁵⁶.

¹⁴⁵⁴ Es oportuno señalar que, aunque anteriormente nuestro Ordenamiento ya establecía la obligación de consolidar respecto de ciertos sujetos, como las Entidades de Crédito, no sería sino hasta la reforma mercantil de 1989 cuando se generalizase dicha obligación. Recordemos, en este sentido, que los arts. 42 a 49 Ccom., que integran la sección tercera del título III, libro I, del citado Código, fueron introducidos, junto a las demás secciones de dicho título III (a la sazón rubricado «De la contabilidad de los empresarios»), por la ya mencionada Ley 19/1989, de 25 de julio, que, entre otros aspectos, armonizaba nuestro Derecho mercantil a las disposiciones de la Séptima Directiva comunitaria, relativa las cuentas consolidadas. Conviene advertir, asimismo, que dichos preceptos serían objeto de dos ulteriores modificaciones de cierto calado, a las que posteriormente habremos de referirnos: la llevada a cabo por la ya referida Ley 62/2003, de 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y la efectuada por la también citada Ley 16/2007, de 4 julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

¹⁴⁵⁵ «Toda sociedad *mercantil* —decía entonces el art. 42.1 Ccom.— estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, en la forma prevista en este Código y en la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas cuando, siendo socio de otra sociedad, se encuentre con relación a ésta en alguno de los casos siguientes: [...]». Del mismo modo, por su parte, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el RD 1815/1991, de 20 de diciembre (NFCAC-91), señalaban en su art. 2.1 que «Sociedad dominante es la *Sociedad Mercantil* que siendo socio de otra Sociedad, Mercantil o no, se encuentre con relación a ésta en alguno de los casos siguientes: [...]». La posterior reforma de dicho art. 42 Ccom. por la Ley 62/2003, de 30 diciembre suprimiría dicha especificación.

¹⁴⁵⁶ Así, CUBILLO VELARDE, quien advertiría que «[e]sta situación podrá originar algunos problemas sobre la obligación de consolidar cuando la empresa dominante no tenga la forma de sociedad mercantil (*por ejemplo, el caso de fundaciones*) o sobre la inclusión en la consolidación de empresas dependientes o de empresas asociadas que no revistan formas societarias propiamente dichas» (cfr. CUBILLO VELARDE, C.: «La Reforma Contable en España». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XX, núm. 63, abril-junio, 1990, p. 311. La cursiva es mía).

Efectivamente, en distintos lugares la citada Directiva utilizaba los términos «empresa matriz» y «empresas filiales», sin que su artículo 4 permitiera concluir que fuese preciso que la matriz (dominante) o sus filiales (dependientes) hubieran de ser necesariamente sociedades «mercantiles». Recordemos, además, que la Séptima Directiva entroncaba con el art. 48 TCE (hoy, art. 54 TFUE), en cuyo apartado segundo se establece que «[p]or sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y *las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo*»; inciso este último que no es óbice para que las entidades de que tratamos puedan entenderse comprendidas dentro de su ámbito cuando intervengan en el mercado. Piénsese que el concepto de «sociedad» que el Derecho comunitario maneja, sin perjuicio de especificaciones *ad hoc*, ha de interpretarse, con carácter general, desde una perspectiva *funcional*, prescindiendo de las concretas formas que revistan en cada uno de los Ordenamientos jurídicos nacionales y teniendo presente el funcionamiento del mercado interior como objetivo cardinal; es decir, atendiendo a la idea de su aptitud para participar en la vida económica de los Estados miembros¹⁴⁵⁷.

¹⁴⁵⁷ Convendrá recordar que análogas dudas en torno al deber de consolidar se suscitaron también en relación las cooperativas, respecto de las que el legislador estatal utilizaría una técnica similar. Al igual que la Ley de Fundaciones de 1994, el art. 61.1 de la Ley de Cooperativas de 1999 (Ley 27/1999, de 16 de julio), preceptuaba que «Las cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad con arreglo a lo establecido en el Código de Comercio y normativa contable, con las peculiaridades contenidas en esta Ley y normas que la desarrollen, pudiendo formular las cuentas anuales en modelo abreviado cuando concurren las mismas circunstancias contenidas en los artículos 181 y 190 de la Ley de Sociedades Anónimas». La ausencia, por un lado, del oportuno cumplimiento de lo establecido en la DF 4ª de la citada Ley 27/1999, que ordenaba que «El Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, dictará las normas necesarias en las que se establecerá en qué casos el grupo cooperativo vendrá obligado a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados» (grupo que, de acuerdo con la definición recogida en su art. 78, respondía a un criterio —el de «unidad de decisión»— distinto al que entonces adoptaba el art. 42 del Ccom., basado en el dominio y limitado en esencia a los grupos verticales); por otro, la expresa remisión que el transcrito artículo 61.1 realizaba a la legislación mercantil y contable, dando a entender que podían quedar alcanzadas por dicho deber cuando se encontrasen en los mismos casos en que las sociedades mercantiles venían obligadas a formular dichas cuentas; y, en sentido contrario, el óbice de que el propio Código de Comercio se refiriese, como supuesto de hecho determinante de la obligación de consolidar, al carácter *mercantil* de la sociedad dominante, abonaron también las dudas acerca de dicha obligación en el caso de las cooperativas. Residenciada ante el ICAC la pertinente consulta, dicho Instituto acogería el criterio del informe de la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Economía, requerido a la sazón, en el que se sostenía que en el caso de que, atendido el fondo económico de la relación dominante-dependiente, *primara una finalidad lucrativa*, debía exigirse la formulación de las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, concluyéndose con la presunción de que «las cooperativas que ostenten una posición de dominio [...] respecto a las sociedades típicamente mercantiles, tales como anónimas o de responsabilidad limitada, tendrán un objeto o fin más puramente empresarial o mercantil que mutualista, debiendo, en consecuencia, hacer extensiva a las mismas la obligación contenida en el artículo 42 del Código de Comercio» (Cfr., BOICAC núm. 52, diciembre 2002, Consulta número 2).

Posteriormente, el mismo Instituto, apoyado también en el informe elaborado por la Abogacía del Estado, volvería a sostener en otra consulta (BOICAC núm. 66, junio 2006, Consulta 4) que «existe obligación de formular cuentas anuales consolidadas siempre que la

En este sentido, su intervención en la producción y distribución de bienes y servicios para el mercado, junto a la obligación legal de que llevaran una contabilidad ajustada al Código de comercio, constituirían los factores determinantes de que se las entendiera sometidas a la obligación de consolidar. Sin embargo, debemos apostillar que dicha conclusión no era un corolario que cupiera deducirse de la citada Directiva que, distintamente, dejaba abiertas diversas alternativas a la hora de su transposición. Así, en su artículo 4.1 establecería que «La empresa matriz y todas sus empresas filiales serán empresas consolidables de acuerdo con la presente Directiva *cuando la empresa matriz, bien una o varias de las empresas filiales*, estén organizadas en alguna de las formas de sociedades siguientes: (...) k) En España: *la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, [y] la sociedad de responsabilidad limitada*»¹⁴⁵⁸, añadiendo seguidamente en su apartado segundo que «[s]in embargo, los Estados miembros *podrán establecer una exención* de la obligación dispuesta en el apartado 1 del artículo 1 —a saber, la de presentar cuentas consolidadas— *cuando la empresa matriz no esté organizada de ninguna de las formas de sociedad indicadas en el apartado 1*», por lo que cabía razonar que si al transponer la Directiva el Legislador español había hecho expresa referencia al carácter *mercantil* de la dominante es porque había optado por que quedaran excluidas de la consolidación contable todas aquellas entidades que no tuvieran dicha consideración¹⁴⁵⁹.

sociedad cooperativa y la sociedad anónima (...) constituyan una unidad de decisión, según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 del Código de comercio». Se refería ahora el ICAC a la redacción dada a dicho artículo por la Ley 62/2003, en la que había desaparecido ya la referencia a la mercantilidad de la dominante y se adoptaba el criterio de la unidad de decisión), pero —y esto es lo que importa destacar— subrayando dos requisitos: a) que «la Ley sustantiva que regule las obligaciones contables de la sociedad [cooperativa] se remita al régimen previsto en el Código de Comercio» (como tal era el caso del art. 61.1 de la Ley 27/1999); y b) que «*su objeto o fin sea más puramente empresarial o mercantil que de otra naturaleza*»; solución que viene a coincidir con la idea que reflejamos en el texto de que uno y otro serían los factores determinantes de que se las entendiera sometidas a la obligación de consolidar.

¹⁴⁵⁸ Dicha letra k) sería adicionada por el Acta de adhesión de España y de Portugal, art. 26 y Anexo I, apdo. II.5 (DOCE, núm. L 302, 15.11.1985, pp. 28 y 158).

¹⁴⁵⁹ En sentido inverso, cabría observar que dicha precisión del Ccom. suponía también, al mismo tiempo, expandir la obligación de consolidar a cualesquiera sociedades mercantiles y no sólo a las sociedades de capital, como cabía inferir de otras partes de la citada Directiva (v.gr., además del art. 4.1 antes transcrito, cuando en el considerando tercero de su parte expositiva señalaba que «el fin de la coordinación [de las legislaciones de los EEMM] en materia de cuentas consolidadas es proteger los intereses ligados a las *sociedades de capitales*»). Así, DE ARRIBA FERNÁNDEZ, quien atribuye dicha precisión al propósito del legislador nacional de ampliar el perímetro de consolidación en mérito del principio de imagen fiel, lo que le habría hecho adoptar, asimismo, un concepto amplio de grupo, basado en una noción de control que, por exceso, abarcaría situaciones donde realmente no existe una unidad de dirección y, por defecto, excluiría otras en que la unidad de dirección se alcanza sin existir dependencia (Vid. DE ARRIBA FERNÁNDEZ, María Luisa, *Derecho de Grupos de Sociedades*, Civitas-Thomson Reuters, edit. Aranzadi, 2ª edición, 2009, pp. 88 y 89).

No obstante, es preciso señalar que, junto a los supuestos en que debían formularse obligatoriamente dichas cuentas y a la posibilidad de su confección voluntaria, el art. 42.7 del Código de Comercio, así como el art. 2.1.c) del RD 1815/1991, por el que se aprobaban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (NFCAC-91), contemplaban también su aplicación, «en cuanto sea posible», a cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en los párrafos 1 y 2 del artículo 42 Ccom.¹⁴⁶⁰

A este respecto, la habilitación conferida al Gobierno por la DA 8ª de la Ley 30/1994 para que aprobara la adaptación del Plan General de Contabilidad a las ESFL sería aprovechada para salir al paso de cualquier disparidad interpretativa.

En efecto, sería la DA 1ª del RD 776/98 la que «aclararía» —en rigor, la que dispusiera— que cuando las fundaciones *ejerciesen directamente actividades económicas y fueran titulares de participaciones en sociedades mercantiles* habían de proceder a la consolidación de sus cuentas en los términos previstos en el RD 1815/1991, por el que se aprobaban las NFCAC-91.

Hoy, además del art. 25.9 de la Ley 50/2002 y del art. 29 del RFCE-05, a que anteriormente hicimos referencia, la obligación de que presenten sus cuentas consolidadas se contempla también en la DA 1ª.1 del citado RD 1491/2011, por el que se aprueban las NNAPGCESFL-2011¹⁴⁶¹. No obstante, se debe anotar que ni la LODA, en relación a las asociaciones en general, ni el RD 1740/2003, de 19 de diciembre, en lo que se refiere a las de utilidad pública, previenen nada sobre la consolidación de sus cuentas. En este sentido, no es ocioso señalar que la citada DA 1ª del RD 1491/2011, cuando se refiere a dicha obligación, menciona *exclusivamente* a las fundaciones. A lo que no es óbice que se refiera luego a la formulación de cuentas consolidadas por las «redes de entidades sin fines lucrativos», sin constreñirlas a las de un

¹⁴⁶⁰ En la actualidad, el art. 2.1.c) del RD 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las nuevas «Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas», a que más adelante nos referiremos en el texto, establece con mayor claridad en este punto que «Las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas serán de aplicación *obligatoria* a los siguientes sujetos: [...] c) Los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica, distinta de las contempladas en las letras anteriores, *en la medida que su norma sustantiva le imponga dicha obligación* o las formulen voluntariamente».

¹⁴⁶¹ Debe anotarse que ni la LODA, en relación a las asociaciones en general, ni el RD 1740/2003, de 19 de diciembre, en lo que se refiere a las de utilidad pública, previenen nada sobre la consolidación de sus cuentas. En este sentido, no es ocioso señalar que la citada DA 1ª del RD 1491/2011, cuando se refiere a dicha obligación, menciona *exclusivamente* a las fundaciones. A lo que no es óbice que se refiera luego a la formulación de cuentas consolidadas por las «redes de entidades sin fines lucrativos», sin constreñirlas a las de un determinado tipo, pues en ese caso la consolidación es voluntaria: cfr. apartado 2 de la citada DA 1ª.

determinado tipo, pues en ese caso la consolidación es *voluntaria*¹⁴⁶². No obstante, a pesar de la limitación a las fundaciones de la obligación de consolidar, es lo cierto que en la tercera parte de las Normas de adaptación que figuran en el Anexo I del repetido RD 1491/2011, concretamente en la NECA 11ª, las referencias y definiciones que realiza en relación a las «Entidades del grupo, multigrupo y asociadas» se efectúan no a las fundaciones, sino a las entidades sin fines lucrativos. Ignoro en este caso cuál es la fuente de legitimidad de esta norma contable más allá, claro está, del propio Real Decreto en el que se incorpora como Anexo.

Por otra parte, conviene también hacer atención sobre algunas sutiles diferencias en la literalidad de los preceptos a que anteriormente me refería, los cuales, a mi juicio, pudieran no ser inocentes. Así, debemos advertir que la citada DA 1ª.1 del RD 1491/2011 se refiere a las «fundaciones que participen en sociedades mercantiles y se encuentren en cualquiera de los supuestos previstos para la sociedad dominante en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio», pero no menciona ya el hecho de que «*realicen actividades económicas*» (como sí se establece en cambio en el art. 29.1 del RFCE-05). No se alcanza a saber si es porque lo da por supuesto¹⁴⁶³ o, tal vez, porque entiende que la participación en una sociedad mercantil, no como un mero inversor, sino comandando un grupo de empresas, implica de suyo el ejercicio de una actividad económica¹⁴⁶⁴. En este sentido, se ha de apostillar que el

¹⁴⁶² Cfr., apartado 2 de la citada DA 1ª del RD 1491/2011 y apartado V de la Exposición de Motivos.

¹⁴⁶³ Avalaría dicha conclusión el que ni las NNAPGCESFL-2011 ni el Real Decreto que las aprueba parecen poner en duda la vigencia del RFCE-05 en este punto. Vid., en ese sentido, la alusión al «reglamento de desarrollo» (en referencia al RFCE-05) contenida en el párrafo primero del apartado IV de la exposición de motivos del citado RD 1491/2011.

¹⁴⁶⁴ En efecto, apurando el razonamiento, el art. 25.9 de la Ley 50/2002 podría prestarse a dos distintas interpretaciones: una primera, que dicho precepto legal se refiere a dos supuestos independientes y separados, aunque se contemplen en un mismo párrafo. Así, que cuando realicen (directamente) actividades económicas —primer supuesto— deben ajustar su contabilidad al Ccom. y —segundo supuesto— que cuando se encuentren en cualquiera de los casos previstos en dicho Código para la sociedad dominante deben formular cuentas anuales consolidadas. Una segunda lectura sería que cuando realicen (directamente) actividades económicas deben acomodar sus cuentas al Ccom. y cuando *además* ocupen la posición de entidad dominante de un grupo han de consolidar. Nótese que, en esta segunda interpretación, para que nazca el deber de consolidar se requiere que se den *cumulativamente* ambos presupuestos: la realización (directa) de actividades económicas y la participación como dominante en un grupo, que es como parece entenderlo el art. 29.1 del RFCE-05. En cambio, en la primera interpretación —que es la que, *prima facie*, parecería haber adoptado el RD 1491/2011 si atendemos al tenor literal de su DA.1ª— para que surja el deber de consolidar es suficiente con que la fundación encabece un grupo: no requiere que ejerza *directamente* actividades económicas. Así, una fundación que actúe como holding de un conglomerado de empresas estaría obligada a presentar consolidadas sus cuentas, aunque no fuera ella misma quien llevara a cabo la explotación económica. O mejor dicho, la fundación sí desempeñaría tal actividad, pero *mediatamente*, a través del poder de dirección sobre sus dependientes. En este sentido, cabría razonar que no nos encontramos en el mismo caso que el de una persona física que, aun pudiendo ejercer una influencia dominante sobre determinadas sociedades en situación de grupo, no estuviera obligada a llevar contabilidad por no ejercer directamente una

adverbio «directamente», empleado tanto en el art. 23.6 de la anterior Ley 30/1994 como en la DA 1ª del referido RD 776/98, ha desaparecido ahora en las normas que les vinieron a sustituir.

Al margen de lo anterior, la citada DA 1ª.1 del RD 1491/2011 (al igual que su homóloga del derogado RD 776/98 hiciera respecto de las entonces vigentes: las NFCAC-91), vendrá a precisar que dicha obligación deberá cumplirse en los términos de lo previsto en el repetido Ccom. y en el RD 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las nuevas «Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas» (en adelante, NFCAC-2010)¹⁴⁶⁵. Debiéndose señalar que, como sus antecesoras, dichas Normas resultarán igualmente de aplicación cuando, sin estar obligadas a consolidar, opten por elaborar voluntariamente dichas cuentas. Tal sería el supuesto de los «grupos de coordinación» constituidos por las denominadas «redes de entidades sin fines lucrativos» a que se refiere el Expositivo IV y la DA 1ª.2 del RD 1491/2011; a saber, aquellas estructuras organizadas de entidades sin fin de lucro que hayan establecido vínculos de cooperación para el mejor ejercicio de sus fines sociales, en relaciones distintas de las de propiedad, control o gestión comunes, las cuales, sin venir obligadas, pueden optar por consolidar sus cuentas.

Todo ello, se ha de entender, a salvo de que, por un lado, puedan quedar dispensadas de dicha obligación en determinados supuestos (v.gr., por razón de tamaño, de subgrupo o de importancia) y, por otro, de que alguna de las sociedades del grupo de que forme parte la fundación —más propiamente, que ésta encabece, porque normalmente no resultará posible que una fundación pueda formar parte de un grupo como dependiente— haya emitido valores negociables en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea o, aun sin tratarse de un «grupo cotizado», decida aplicar las

actividad económica. Las fundaciones, conforme a lo preceptuado en los arts. 25 de la Ley 50/2002 y 3 del RD 1491/2011, vienen obligadas a llevar contabilidad —desarrollen o no directamente actividades económicas—, que habrán de confeccionar con arreglo al PCESFL-2013 o, en su caso, al PCpymESFL-2013, que, como sabemos, no son sino una adaptación del Plan contable general, que, a su vez, constituye el desarrollo reglamentario del Ccom. y de la legislación mercantil en materia de cuentas. Por consiguiente, no parece que existan dificultades insuperables para que luego pueda elaborar las cuentas consolidadas del grupo que encabeza. Distinto es, como se ha indicado en el texto, el caso de que la fundación se limitara al papel de un mero inversor; supuesto en que, a mi juicio, no vendría obligada a consolidar, ya que no formaría parte del grupo.

¹⁴⁶⁵ BOE núm. 232, de 24 de septiembre. Dicho Real Decreto deroga y sustituye al ya citado RD 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprobaban las NFCAC-91, y, además de contener las nuevas normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, modifica en determinados extremos el PGC-2007 y el PGC/pymes-2007, especialmente, en lo que afecta a la formulación de dichas cuentas, dado que la demora en el esclarecimiento del marco europeo de referencia en materia de «Combinaciones de negocios» y «Consolidación de estados financieros» no había permitido la revisión de aquéllas al tiempo de aprobarse dichos Planes, según su propia Exposición de Motivos se encarga de recordar. El citado Real Decreto sería modificado, a su vez, por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre (BOE núm. 304, de 17 de diciembre), que vendrá a modificar no sólo las NFCAC-2010, sino también el PGC-2007, el PGC/pymes-2007 y las NNAPGCESFL-2011.

NIIF; casos ambos en los que resultarían aplicables estas últimas, sin perjuicio de su sujeción a determinados preceptos de las NFCAC-2010¹⁴⁶⁶.

Debe asimismo señalarse que la formulación de las cuentas anuales consolidadas, cuya función no es otra que la de ofrecer una imagen fiel de la situación económico-financiera y patrimonial del grupo como unidad (no como simple prolongación de la dominante), no exime de la presentación de las cuentas anuales individuales, disponiéndose en tal sentido por el art. 29.1 del RFCE05 que cuando la fundación esté obligada a consolidar sus cuentas, deberá hacerlo constar así en la memoria.

Por último, indicar que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del citado art. 29 RFCE05, las cuentas anuales consolidadas se formularán y aprobarán en los mismos términos que las cuentas anuales individuales, si bien, como es lógico, los límites a los efectos de determinar la adaptación aplicable (a saber, la general de las ESFL o la de las pequeñas y medianas ESFL o la aplicación de los criterios específicos para microentidades) serán los correspondientes a la suma del activo, del importe neto del volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, debiendo depositarse dichas cuentas consolidadas en el Registro Mercantil conforme a lo dispuesto en la sección 2ª del capítulo III del título III de su reglamento.

¹⁴⁶⁶ En efecto, tanto los denominados «grupos cotizados» como los no cotizados cuya dominante opte por seguir las NIIF, aunque acomoden sus cuentas a dichos estándares internacionales, deben aplicar obligatoriamente las normas incluidas en la Sección 1.ª del Capítulo I: Grupo de sociedades (arts. 1 a 3, inclusive) y en la Sección 1.ª del Capítulo II: Obligación de consolidar y excepciones (arts. 6 a 9), de las referidas NFCAC-2010, según dispone el citado RD 1159/2010 en su art. 2.1; precepto éste adoptado bajo la premisa de que la definición de grupo y la de las sociedades dispensadas de consolidar corresponde a cada Estado miembro, incluso en relación con los «grupos cotizados». Conviene precisar que dicho criterio, conforme confiesa sin rebozo el apdo III de su E. de M., no sería fruto de la directa interpretación de la legalidad comunitaria —aunque pueda desprenderse de la misma—, sino de haberse admitido, sin más, el expresado por la COMISIÓN EUROPEA en un documento fechado en noviembre de 2003, que, según se afirma en el mismo, refleja, a su vez, el resultado de los debates mantenidos tanto en el seno del Comité de reglamentación contable (ARC, en su acrónimo en inglés: *Accounting Regulatory Committee*) como en el Comité de contacto creado de conformidad con el artículo 52 de la Cuarta Directiva. El documento en cuestión (a que ya hicimos referencia en una nota anterior a propósito de la conocida como «NIC M»: vid. *supra*, nota 1422), figura titulado como «Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983 sobre contabilidad». Pero, como dijimos, ni tiene valor normativo alguno ni consta publicado en el DOUE. (Su texto, no obstante, puede consultarse en el sitio web que ya dejamos indicado en la nota anteriormente citada). Sin duda, todo un alarde de *Soft law*.

2.2.3.1 Excursus: las fundaciones y los grupos

Antes de dar por concluido el presente subapartado, estimo oportuno introducir aún cierta reflexión sobre la inserción de las fundaciones en un entramado empresarial, porque el mero señalamiento de que éstas vienen obligadas a consolidar sus cuentas cuando se encuentren en alguno de los supuestos previstos para la sociedad dominante en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio, ciertamente nos informa sobre el deber jurídico a que quedan sujetas —lo cual, sin duda, es importante en orden al cumplimiento de los requisitos de que depende su consideración como ESFL—, pero no nos desvela ciertos aspectos que, aun a riesgo de alejarnos, tal vez, de la materia sobre la que versa este apartado, nos parece necesario poner de relieve en un trabajo de las características del que aquí se trata. Veámoslos.

- **Los grupos en general**

El crecimiento exponencial que desde el último cuarto del pasado siglo vienen experimentando los grupos es un fenómeno fácilmente perceptible a nada que se observe la realidad económica de nuestros días. Impulsados, entre otros factores, por la apertura de los mercados y el avance de las nuevas tecnologías, su arrolladora expansión ha terminado poniendo en crisis el propio concepto tradicional de empresa, al punto de que algún autor no ha vacilado en señalar que la sociedad jurídica y económicamente autónoma —a saber, la que determina libremente su voluntad en función de su propio interés sin influencias externas—, a pesar de que siga constituyendo el referente normativo del que parte nuestro Derecho, se ha convertido, en verdad, en una figura «en peligro de extinción»¹⁴⁶⁷. En este sentido, no han faltado las alertas sobre los riesgos de que el Legislador se desentienda de la regulación global de este fenómeno, dada la insuficiencia e inadecuación de las soluciones ofrecidas por el Derecho —pensadas, como se ha expuesto, teniendo en mente el modelo de sociedad tradicional—, lo que, a la postre, tanto puede propiciar la desprotección de aquellos sujetos que pueden verse afectados (v.gr., *los socios de la matriz*, en cuanto implica un desplazamiento del poder de decisión a favor del órgano de administración y en detrimento de la Junta General; *los socios externos* —id est, *los accionistas minoritarios* de las sociedades filiales—, en la medida en que éstas pueden verse obligadas a realizar transacciones que, aunque beneficiosas para el grupo, resulten lesivas para sus intereses y, por ende, para sus accionistas; *los acreedores*, en cuanto pueden ver menoscabados sus derechos de crédito por las operaciones internas que puedan disminuir la solvencia de la sociedad con quien han contratado; *los trabajadores*; el propio *mercado*...) como también, en sentido contrario, puede provocar su sobreprotección, dificultando el desenvolvimiento del grupo, cuyo cabal funcionamiento como tal —y es importante que se subraye— exige la subordinación del interés individual de sus componentes al interés del conjunto, lo que, a juicio de no pocos autores, demanda, en suma, una normativa que,

¹⁴⁶⁷ Así, DE ARRIBA FERNÁNDEZ, María Luisa, *Derecho de Grupos de Sociedades*, Civitas-Thomson Reuters, edit. Aranzadi, 2ª edición, 2009, pág. 37.

contemplando el fenómeno en su integridad, vele por el adecuado equilibrio entre los distintos intereses en juego, reconociendo la legitimidad del poder de dirección común, pero estableciendo las oportunas cautelas y compensaciones por los eventuales perjuicios.

Anotemos ya a este respecto que, a diferencia de los (escasos) sistemas que, como el alemán, el portugués o el brasileño, previenen un régimen jurídico de los grupos de sociedades desde el que tratan de dar respuesta a los diferentes conflictos que dichos conglomerados plantean¹⁴⁶⁸, en nuestro Derecho la construcción de un concepto de grupo con vocación general es eminentemente obra de la doctrina. No existe en nuestro Ordenamiento positivo una regulación integral y sistemática de los grupos¹⁴⁶⁹, de forma que cada sector —«a los efectos de esta Ley...», se repetirá como fórmula de estilo— ha venido manejando implícita o explícitamente su propio concepto en atención a los respectivos intereses que están llamados a tutelar. Así, *la imagen fiel*, en el Código de Comercio; *la integridad del capital*, en el TRLSC; *el mercado*, en la LMV; *la libre competencia*, en la LDC y en la legislación antitrust; *la protección de los trabajadores*, en el Derecho laboral; *la de los acreedores*, en el Derecho concursal... Habiéndose de recordar que en el ámbito de nuestra disciplina se maneja también su propio concepto de grupo, que, a su vez, varía de un tributo a otro. Piénsese en los grupos fiscales a efectos del IS o en los grupos de IVA.

No obstante, en los últimos años se viene produciendo cierta confluencia por vía de remisión a la noción contenida en el artículo 42 del Código de Comercio, cuya hegemonía en el rol de concepto definidor del grupo —hasta no hace mucho disputada por el art. 4 de la Ley del Mercado de Valores— se ha visto respaldada a la postre por diversas modificaciones legales¹⁴⁷⁰. Pero la

¹⁴⁶⁸ Vid. DE ARRIBA FERNÁNDEZ, M^a L., *Derecho de Grupos de Sociedades*, op. cit., p. 39, y las diversas referencias que, especialmente en relación a los Ordenamientos alemán y portugués, se realizan a lo largo de su monografía. En relación al Derecho brasileño, puede verse SACRISTÁN REPRESA, Marcos: «Derecho societario del grupo empresarial: aspectos del mismo en los ordenamientos español y brasileño», *A Pensar – Revista de Ciências Jurídicas da Universidade de Fortaleza* (Brasil) [en línea], v. 11, febr. 2006, pp. 7-27 [fecha último acceso: 11/08/2014], ISSN-e núm. 2317-2150, <http://hp.unifor.br/pdfs_notitia/1632.pdf> (doi: 10.5020/2317-2150.2006.v11n1p07).

¹⁴⁶⁹ Baste observar las distintas definiciones que han venido ofreciendo los arts. 42 Ccom., 4 LMV, 87 LSA, 7 LDC o 78 Lcoop.

¹⁴⁷⁰ Así, el artículo 87 de la Ley de Sociedades de Capital, tras la redacción dada por la DA 2^a de la Ley 2/1995, de 23 marzo (hoy, artículo 18 TRLSC: Grupos de sociedades), que se remitirá al concepto del artículo 42 del Código de Comercio; el artículo único, apartado 114, de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de Reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE núm. 245, de 11 octubre), que hace lo propio en dicho ámbito, añadiendo a ésta una nueva disposición adicional sexta en el mismo sentido; o la Ley 47/2007, de 19 de diciembre (BOE núm. 304, de 20 diciembre), cuyo artículo único, apartado tres, modificó el concepto de grupo contenido en el citado art. 4 de la Ley del Mercado de Valores, remitiéndose también a la definición del repetido artículo 42 del Ccom.

solución se me antoja insatisfactoria¹⁴⁷¹. La noción de grupo que contiene hoy dicho art. 42 Ccom. no resulta, probablemente, la más idónea para la comprensión global del fenómeno, en cuanto apegada a la idea de «control», en demérito de la de «unidad de dirección», presente en otras definiciones e, incluso, en su propia redacción anterior a la actualmente vigente. En este sentido, nos alineamos con quienes consideran que la *dirección unitaria* es una noción esencial al concepto de grupo, sin perjuicio de que, a efectos contables, se maneje una noción funcional, más apta para poder ser tratada por dicha disciplina. Esa es también la postura de la *Propuesta de Código Mercantil elaborada por la Sección de Derecho Mercantil de la Comisión General de Codificación*, que admitiría tanto los grupos de coordinación como los de subordinación¹⁴⁷².

La ausencia de una normativa integral sobre los grupos no es, sin embargo, una peculiaridad de nuestro Derecho. Con la excepción de los anteriormente mencionados y de algún otro que, en los últimos tiempos, ha optado por regularlos siguiendo la estela del modelo alemán¹⁴⁷³, la situación no es muy distinta en los demás países de nuestro entorno¹⁴⁷⁴.

En el ámbito comunitario, salvando el aspecto contable, bajo el que se contemplaban en la Séptima Directiva, relativa a las cuentas consolidadas (hoy sustituida por la Directiva 2013/34/UE)¹⁴⁷⁵, y algunas disposiciones

¹⁴⁷¹ Sobre los problemas que plantea dicha remisión, por ejemplo, en el ámbito del derecho concursal, es ilustrativo el sugestivo voto particular del magistrado GARNICA MARTÍN en la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sec. 15ª) núm. 449/2013, de 11 de diciembre. No obstante, se ha de advertir que el criterio jurisprudencial dominante tras la reforma de la Ley concursal ha sido el contrario: además de la opinión de la mayoría en la sentencia a cuyo voto particular acabamos de referirnos, cabe recordar la SAP Barcelona (Sec. 15) núm. 313/2012, de 04-10-2012; la SAP Madrid (Sec. 28) núm. 384/2012, de 7-12-2012 (ap. 527-2011); o la STS (Sala de lo Civil) núm. 830/2011, de 24/11/2011, FJ. 4º, apdo. 2.2 (Grupos consolidables), §§ 50-51.

¹⁴⁷² Vid. *Propuesta de Código Mercantil elaborada por la Sección de Derecho Mercantil de la Comisión General de Codificación*, Edit. Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica, Madrid, 2013.

¹⁴⁷³ Así, entre otros, Hungría, Croacia y Eslovenia, según apunta EMBID IRUJO, J.M.: «El significado jurídico de los grupos de sociedades. La corporate governance». *Ekonomiaz*, núm. 68, 2.º cuatrimestre, 2008, p. 89; a los que, por su parte, DE ARRIBA FERNÁNDEZ (*Derecho de Grupos de Sociedades, op. cit.*, p. 39, nota 25) añade también la República Checa y Rusia.

¹⁴⁷⁴ En EE.UU., según expone DE ARRIBA FERNÁNDEZ, la regulación global de los grupos es una opción de política legislativa que se rechaza abiertamente, por un lado, por reputarse ineficiente, al comportar costes excesivos para la sociedad cabecera del grupo, frenando la formación de éstos; por otro, por la dificultad de reconducir a esquemas formales rígidos un fenómeno económico tan complejo como versátil, lo que, además, se considera que iría en detrimento de la flexibilidad para adaptarse a las cambiantes circunstancias de un mercado globalizado, estimándose, en suma, que la mejor alternativa en este terreno es que el Derecho sólo intervenga puntualmente para reprimir los abusos, siendo suficiente la aplicación adaptada de los principios generales del derecho de sociedades. Cfr., DE ARRIBA FERNÁNDEZ, *Derecho de Grupos de Sociedades, op. cit.*, pp. 44-45.

¹⁴⁷⁵ A ambas Directivas ya nos hemos referido anteriormente. Vid. *supra*, nota 1376.

concernientes al sector bancario¹⁴⁷⁶, al de seguros¹⁴⁷⁷, a las reglas sobre la competencia, o las alusiones sobre los holding y grupos transnacionales contenidas en el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea¹⁴⁷⁸, lo cierto es que la propia UE ha renunciado también a establecer una regulación jurídico-material de los grupos con alcance general¹⁴⁷⁹ o, como ha sucedido más

¹⁴⁷⁶ Así, la Directiva 86/635/CEE, de 8 de diciembre de 1986, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras (DO L 372, de 31.12.1986, p. 1) y la Directiva 2000/12/CE, de 20 de marzo de 2000, relativa al acceso a la actividad de entidades de crédito y su ejercicio (DO L 126, de 26.5.2000, p. 1).

¹⁴⁷⁷ Directiva 91/674/CEE, relativa a las cuentas anuales y cuentas consolidadas de las empresas de seguros (DO L 374, de 31.12.1991, p. 7).

¹⁴⁷⁸ Reglamento (CE) núm. 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001 (DO L 294, de 10.11.2001). En concreto, en sus artículos 2 y 3. Un sucinto comentario puede verse en DE ARRIBA FERNÁNDEZ, María Luisa, *Derecho de Grupos de Sociedades*, op. cit., pp. 34-36. Sobre la evolución y los avatares de la aprobación de dicho Estatuto puede también consultarse GARCÍA RIESTRA, Manuel: *La sociedad anónima europea*, Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU, 2002, ISBN: 84-95219-70-0.

¹⁴⁷⁹ Nos referimos al abandono del Proyecto de "Novena Directiva" sobre Derecho de sociedades, relativa a la conducta de los grupos en los que figure una sociedad anónima como filial, que había sido presentado por la COMISIÓN en diciembre de 1984 con el objeto de establecer una adecuada gestión de los grupos, garantizando al mismo tiempo la protección de los intereses afectados por sus operaciones, al considerar que faltaba en el sistema jurídico de la mayoría de los Estados miembros un marco adaptado al contexto especial de los grupos.

Básicamente, las principales disposiciones de la propuesta, según extractaba la propia COMISIÓN en la Comunicación de 21.05.2003, a que enseguida nos referiremos, eran las siguientes: «a) una definición de "empresa filial" que obligara a los Estados miembros a prever "contratos de afiliación"; b) normas sobre la revelación de cualquier participación en una SA; c) normas detalladas sobre la conducta de la "empresa matriz" con respecto a la SA filial (incluida la responsabilidad de esta empresa matriz por los daños que pudiera causar a la filial y por sus deudas) (sección 4); d) normas detalladas aplicables cuando la empresa matriz celebre un "contrato de afiliación" con una SA (sección 5) o cuando haga una "declaración unilateral constituyendo un grupo vertical" (sección 6), con garantías similares a las prescritas en la sección 4 y otras importantes añadidas (entre otras, el derecho de los representantes de los empleados de la SA filial a vetar las instrucciones dadas por la empresa matriz)».

Sin embargo, a la vista del escaso éxito de la consulta sobre el proyecto y de las recomendaciones del conocido como «Informe WINTER» (en honor del presidente del Grupo de expertos que lo formuló), la Comisión optaría por no presentar una propuesta oficial [cfr., la «Comunicación sobre Modernización del Derecho de sociedades y mejora de la gobernanza empresarial en la UE - Un plan para avanzar», COM (2003) 284 final, de 21.05.2003, apdo. 3.3, pp. 21-23].

En efecto, el Grupo de expertos del Informe WINTER había desaconsejado que se promulgase a nivel comunitario una normativa que regulara específicamente los grupos y, por consiguiente, que se llevara adelante la propuesta de Novena Directiva, sugiriendo que, en su lugar, se promoviera la modificación del derecho europeo de sociedades en tres concretos ámbitos relativos a los grupos: a) *El de su transparencia*, en el que recomendaba mejorar la información relativa a la estructura y a las relaciones del grupo, tanto financieras como no financieras, y no sólo de los grupos cotizados, sino con carácter general. b) *En relación a los «grupos de estructura piramidal»* (a saber, aquéllos que, a través de varias sociedades holding con participaciones de control, dominan en cadena un gran número de sociedades mediante una reducida inversión, siendo los accionistas minoritarios quienes aportan en cada nivel el resto del capital, encontrándose, no obstante, privados de una participación real en la toma de

recientemente, ha optado, de forma más sutil, por aplazar *sine die* su tratamiento exhaustivo, apostando por iniciativas puntuales, en línea con las recomendadas en el «Informe WINTER»¹⁴⁸⁰, orientadas a introducir una mayor transparencia, mejorando la información a los inversores sobre su estructura, y el explícito reconocimiento del «interés del grupo»¹⁴⁸¹.

En este sentido, ante la falta de una regulación que enfrente de modo integral y sistemático los desafíos que plantea la creación y funcionamiento de los grupos, algunos autores, bien extrapolando por vía analógica el art. 78 LCoop., bien invocando el principio de autonomía de la voluntad, han venido propugnado el «contrato de grupo», de inspiración germana, como un adecuado mecanismo que permita prevenir y solventar dichos

decisiones), respecto de los que el Grupo de expertos propondría que por los EEMM se pudiera rechazar la admisión a cotización de las sociedades de cartera en situación de abuso cuyos activos estuvieran exclusiva o principalmente constituidos por una participación en otra sociedad cotizada. Y, c) *en lo que se refiere a los problemas ligados a su creación y funcionamiento y, en particular, a los conflictos entre el interés del grupo y el de sus miembros*; aspecto en el que el Informe WINTER subrayaría que el reconocimiento de la naturaleza legítima de los grupos de sociedades habría de conducir, en buena lógica, a que las reglas del derecho de sociedades sobre los conflictos de intereses y la obligación de defender exclusivamente los de los accionistas de cada sociedad no pudieran aplicarse tal cual a los grupos, sin de tener en consideración la situación particular que crea su pertenencia a los mismos, postulando, en este sentido, la adopción de una norma marco que permitiera una política de grupo coordinada, es decir, que legitimase el ejercicio del poder de dirección, sin perjuicio, en todo caso, de la protección de los acreedores y del justo equilibrio entre los intereses de los diferentes accionistas. Cfr.: *Rapport final du Groupe de haut niveau d'experts en Droit des Sociétés sur un cadre réglementaire moderne pour le droit européen des sociétés*, de 4.11.2002, págs. 20-21 y 110-117, disponible en el sitio:

<http://ec.europa.eu/internal_market/company/modern/index_fr.htm> [fecha último acceso 08/06/2014].

Una referencia al tema puede verse también en EMBID IRUJO, J.M.: «El significado jurídico de los grupos de sociedades. La corporate governance», *op. cit.*, pp. 89-91; y en GIRGADO PERANDONES, P.: «En torno a la noción de Grupo de Sociedades y su delimitación en el ámbito español y europeo», *Revista Boliviana de Derecho*, ISSN-e 2070-8157, nº 18, 2014, pp. 92-96.

¹⁴⁸⁰ Vid. nota anterior.

¹⁴⁸¹ Así se indica en el *Plan de Acción 2012* contenido en la Comunicación de la COMISIÓN EUROPEA, «Plan de acción: Derecho de sociedades europeo y gobierno corporativo - un marco jurídico moderno para una mayor participación de los accionistas y la viabilidad de las empresas», COM(2012) 740 final, de 12.12.2012. Según se expone por la COMISIÓN en dicho documento, de la consulta pública abierta por la Dirección General de Mercado Interior y Servicios en febrero de 2012 con el objeto de recabar las opiniones de las partes interesadas, así como del informe del Grupo de Reflexión sobre el futuro del Derecho de sociedades europeo y la Conferencia sobre el futuro de la legislación mercantil, celebrada en Bruselas en mayo de 2011 (dichos documentos pueden consultarse en el sitio web de la Comisión: <http://ec.europa.eu/internal_market/company/modern/index_fr.htm>), se infiere que la idea de un marco jurídico completo de la UE para los grupos de empresas «se ha acogido con cautela» —dicho en román paladino: no recibió el respaldo necesario—, lo que justifica, a su juicio, que las propuestas de dicho Plan de Acción se contraigan sólo a dichos concretos aspectos (vid. apdo. 4.6 de la citada Comunicación).

antagonismos¹⁴⁸², sugiriendo que es también un instrumento idóneo para conciliar los conflictos que indefectiblemente se plantean entre las fundaciones y las restantes entidades del grupo de que formen parte, incluso cuando aquéllas se sitúan en su cima, como dominante o cabecera del mismo¹⁴⁸³. Pero enseguida volveremos sobre dichos aspectos, porque antes es necesario perfilar más nítidamente la noción de grupo, distinguiéndola de otros conceptos afines.

- **Noción de grupo y conceptos afines**

En un primer acercamiento, cabría señalar que los grupos no son sino una de las manifestaciones de la concentración de empresas cuya fenomenología comprende un amplio y variado elenco de situaciones y grados¹⁴⁸⁴. En efecto, desde aquellas formas de simbiosis empresarial menos intensas cuyos lazos son de tipo consorcial o mutualista (sería el caso de las uniones de empresas, los consorcios o las agrupaciones de interés económico, que no tienen como designio unificar sus políticas empresariales, sino la mera cooperación, estableciendo mecanismos que las permitan obtener un mayor provecho de sus propias actividades), pasando por las que buscan coordinar sus estrategias, o por aquellas uniones y alianzas tejidas ya con la finalidad de establecer unas políticas comunes (donde no son infrecuentes los intercambios de información, de administradores, de participaciones recíprocas...), hasta llegar, en fin, en el otro extremo del gradiente, a la fusión, en la que la concentración supone la pérdida de individualidad de sus integrantes y la constitución de una nueva persona jurídica, la geometría e intensidad de dichas uniones resulta extremadamente variable.

Pues bien, dentro de ese proteico universo de vinculaciones empresariales, el grupo se hallaría en el nivel de integración inmediatamente

¹⁴⁸² Vid. en tal sentido, EMBID IRUJO, J.M. Y SALAS FUMÁS, V., *El gobierno de los grupos de sociedades*, Documento de trabajo nº 64, Fundación Alternativas, Madrid, 2005, pp. 34 y ss.; y EMBID IRUJO, J.M.: «El significado jurídico de los grupos de sociedades. La corporate governance», *op. cit.*, pp. 97 y ss.

¹⁴⁸³ Cfr. EMBID IRUJO, J.M.: «La inserción de una fundación en un grupo de empresas: problemas jurídicos», *Revista de derecho mercantil*, núm. 278, 2010, pp. 1373-1400.

¹⁴⁸⁴ Conviene anotar que esa misma riqueza y variedad impiden su clasificación atendiendo a un único factor, al punto de que, como advierte PAZ-ARES, ni siquiera la idea de concentración económica llega a cumplir satisfactoriamente ese cometido, pues no todas las vinculaciones son concentrativas en el sentido de hallarse preordenadas para producir la integración empresarial, obedeciendo a diversos propósitos (cooperación, coordinación, racionalización y concentración), además de que con frecuencia dichos objetivos se solapan y superponen, lo que dificulta, aún más, el intento de trazar fronteras entre las mismas. Así, como muestra ilustrativa de esta polivalencia funcional, recordará la figura de la *joint venture* o sociedad conjunta, que puede constituirse tanto con fines de cooperación, como de coordinación o de concentración *stricto sensu*. [Cfr., PAZ-ARES RODRÍGUEZ, José Cándido: «Uniones de empresas y grupos de sociedades», *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, ISSN 1575-720X, Nº 1, 1999, págs. 224 y 228 y también «Uniones de empresas y grupos de sociedades», en AAVV (dir.: Aurelio MENÉNDEZ), *Lecciones de Derecho mercantil*, Thomson-Civitas, Aranzadi, 4ª edic., 2006, pp. 525 y ss.].

anterior a ese último estadio. En él, las entidades que lo componen mantienen formalmente su individualidad e independencia jurídica, pero quedan sometidas a una dirección económica unitaria. Dicho en breve, los grupos son empresas «policorporativas»¹⁴⁸⁵. Aglutinan una pluralidad de entidades —habitualmente, sociedades de capital, aunque no siempre— que conservan su propia personalidad jurídica, pero que han perdido la capacidad de tomar decisiones independientes conforme a su propio interés individual, al quedar supeditadas a una dirección unitaria que fija la estrategia general del conjunto. Esa «unidad de dirección», que exige la intervención efectiva, estable y continuada en la gestión de las entidades del grupo con el fin de establecer las pautas de su actuación y que no necesariamente se logra a través de una relación de dominio, sino también mediante acuerdos libres y voluntarios (dando así cabida a los denominados «grupos de coordinación» o «grupos paritarios»), constituye, pues, junto a la independencia jurídica de las entidades que lo forman, el otro elemento basilar en torno al que pivota dicho concepto¹⁴⁸⁶.

En este sentido, conviene aclarar que si la independencia jurídica de las entidades integrantes y su sometimiento —concordado o no— a una dirección unitaria son presupuestos imprescindibles de la noción de grupo, *el control o dominación* no constituye, en cambio, un componente esencial, aunque sea uno de los atributos que peculiarizan a los grupos por excelencia: los llamados

¹⁴⁸⁵ En gráfica expresión de PAZ-ARES: «Uniones de empresas y grupos de sociedades», *RJUAM, op. cit.*, p. 230.

¹⁴⁸⁶ Es importante anotar que, a diferencia de los grupos de subordinación, la inclusión de los «grupos de coordinación» dentro del concepto de grupo se ha prestado a una viva discusión. Como recuerda PAZ ARES («Uniones de empresas y grupos de sociedades», *RJUAM, op. cit.*, p. 235), para un autorizado sector doctrinal, «dada la debilidad de la estructura sobre la que se apoya la *dirección común*, [los grupos de coordinación] deberían dejarse fuera de la noción de grupo». En cambio, para otro sector de la doctrina mercantilista, el criterio del *dominio* (*rectius*: de la posibilidad de dominio, que es a lo que se refiere el art. 42 Ccom) supone identificar como situaciones de grupo supuestos que no llegan a serlo, al tiempo que excluye a otros en que existe un verdadero poder de dirección, aunque no se asiente sobre una situación de dependencia (cfr. DE ARRIBA FERNÁNDEZ, María Luisa, *Derecho de Grupos de Sociedades, op. cit.*, p. 88). En efecto, además de los vaivenes legislativos a que hemos hecho alusión anteriormente, la doctrina estuvo dividida entre el concepto inglés de grupo, cimentado en la idea de *control* —que es el que adopta hoy el art. 42 Ccom.—, y el concepto de grupo de filiación alemana, basado en la *dirección unitaria*, representado en nuestro Derecho por el art. 4 LMV, antes de su reforma por la Ley 47/2007, y por el art. 78 LCoop. No faltando quienes como PAZ ARES, restaban relevancia a la discusión, considerando que puesto que no existe un concepto legal de grupo con vocación general, sino diversas formulaciones del mismo, la noción de grupo había de seleccionarse y, eventualmente, elaborarse, en función de la norma que en cada caso sea objeto de aplicación, de forma que cuando la ley guarde silencio sobre la noción acogida, habrá de atenderse a su *ratio*, resolviendo en función de la especificidad de los problemas y de las necesidades que trate de cubrir (cfr., PAZ ARES, «Uniones de empresas y grupos de sociedades», *RJUAM, op. cit.*, p. 232). Una síntesis sobre el posicionamiento de los autores en torno al tema puede verse en DE ARRIBA FERNÁNDEZ, *Derecho de Grupos de Sociedades, op. cit.*, pp. 84-85 y notas 196-200).

«grupos verticales o jerárquicos»¹⁴⁸⁷, que son a los que se contraen los reiterados arts. 42 y 43 del Ccom., a que remite la legislación de fundaciones.

Sólo cabe hablar de grupo cuando la diversidad de sus miembros está efectivamente sujeta a la unidad de dirección, de tal modo que, en realidad, existe una estrategia general del conjunto fijada por el núcleo dirigente que articula la actividad de todas las sociedades

Finalmente, es importante añadir que los grupos no surgen exclusivamente como consecuencia de un proceso de concentración, de crecimiento empresarial, sino que se presentan también —especialmente, a partir del momento en que nuestro Ordenamiento ha admitido la sociedad unipersonal— como fórmula apta para la descentralización o desconcentración de actividades, en supuestos de dispersión geográfica o de especialización¹⁴⁸⁸.

En definitiva, podemos resumir diciendo que las características diferenciadoras del grupo de sociedades son: la pérdida de la capacidad de tomar decisiones independientes cada una de ellas; la conservación de su personalidad jurídica propia; la consecución de objetivos comunes bajo una misma dirección estratégica y la existencia de una realidad económica: el grupo como empresa.

- **Clases de grupos**

Anteriormente nos hemos referido a los grupos distinguiendo, por un lado, entre los *grupos jerárquicos, verticales o de subordinación*, en que la dirección unitaria se ha impuesto merced a una situación de dominio en la que la entidad matriz ejerce una influencia dominante sobre las demás, dado el control que, directa o indirectamente, puede desplegar sobre sus órganos sociales de gobierno (v.gr., porque esté en posesión de participaciones mayoritarias en el capital que le confieran la mayoría de los derechos de voto de las sociedades dependientes; porque pueda disponer de dicha mayoría en virtud de acuerdos celebrados con terceros; o porque tenga la facultad de nombrar y revocar a la mayor parte de sus administradores, según más tarde veremos); y, por otro, los *grupos horizontales, paritarios o de coordinación*, que

¹⁴⁸⁷ Así, DE ARRIBA FERNÁNDEZ, para quien «la dependencia no constituye un elemento esencial del concepto de grupo, sino sólo una nota característica de una clase concreta de grupos, a saber, de los grupos por subordinación» (Cfr., DE ARRIBA FERNÁNDEZ, *Derecho de Grupos de Sociedades*, op. cit., pp. 88 y 205). En el mismo sentido, entre otros, PAZ-ARES: «Uniones de empresas y grupos de sociedades», *RJUAM*, op. cit., pp. 229 y 230.

¹⁴⁸⁸ Como plásticamente señala PAZ ARES, «la especificidad del grupo de sociedades no radica tanto en la concentración de activos empresariales (el grupo no es una cuestión de tamaño), sino en la racionalización de la estructura de la empresa (el grupo es una cuestión de organización). En este sentido, el grupo de sociedades ha de verse sobre todo como una forma de empresa -la empresa policorporativa- y, bajo este punto de vista, entenderse como una respuesta organizativa de las fuerzas del mercado a las exigencias de racionalización que impone el crecimiento de las empresas en dimensión, complejidad, nivel de actividades e implantación territorial» (Paz Ares, op. cit. p. 236).

quedan sujetos al poder de dirección unitario mediante acuerdos libremente acordados entre las entidades que lo componen (los denominados «contratos de grupo»). Debemos aclarar, no obstante, que aunque la celebración de un contrato de esta naturaleza entre sociedades independientes en el que se pacte voluntariamente unificar la toma de decisiones conducirá normalmente a la constitución de un grupo de coordinación, puede ocurrir que lo que se constituya a través de dicho instrumento sea un grupo de subordinación. Así ocurrirá cuando se acuerde el sometimiento de la sociedad o sociedades filiales/dependientes a las instrucciones de obligado cumplimiento de la sociedad matriz/dominante (lo que, de ordinario, suele suceder —aunque no necesariamente— cuando con carácter previo a la celebración de dicho contrato existiera ya una situación de dependencia)¹⁴⁸⁹. Dicho en otros términos, lo que distingue a los *grupos jerárquicos o de subordinación* de los *grupos paritarios o de coordinación* es la participación de las filiales en la definición de la estrategia común del grupo, en el poder de dirección. Cuando dicha estrategia viene impuesta desde fuera, decidida externamente por la matriz, sea en interés del grupo en su conjunto, sea en el suyo propio, nos encontraremos ante un grupo jerárquico. Por el contrario, cuando las filiales concurren en el diseño y fijación de esa estrategia común estaremos ante un grupo paritario.

En este sentido, la distinción en mérito de la forma en que se ha constituido esa unidad de decisión lo que permite establecer es otra clasificación: la que diferencia entre *grupos dominicales, contractuales, o personales*. Pero el modo en que se haya alcanzado esa dirección económica unitaria, o su estructura jerárquica o paritaria, no son los únicos criterios conforme al que cabe categorizar los grupos de empresas. Dejando al margen otras clasificaciones elaboradas en función de aspectos que pueden tener alguna relevancia desde la perspectiva económica, pero de menor interés a los fines que nos ocupan, desde el punto de vista jurídico es frecuente diferenciar, entre *grupos de hecho y grupos de derecho*. Y, muy especialmente, la que distingue entre *grupos centralizados y descentralizados*, en función de la autonomía de que gocen las sociedades filiales o dependientes respecto del poder de dirección común.

- ***La integración de las fundaciones en un grupo***

Al igual que las empresas de mercado, sea por motivos de especialización geográfica o funcional, sea con el propósito de diversificar riesgos y aprovechar sinergias, sea con el fin de acometer proyectos cuya envergadura excede de sus propios recursos, no es infrecuente que las fundaciones constituyan alianzas tanto con otras organizaciones no lucrativas (sería el caso de las redes de entidades sin fin de lucro a que aludimos más atrás) como con entidades de mercado (en este caso, con importantes restricciones, según veremos) que conduzcan, a la postre, a la formación de un grupo. Pero, sin perjuicio de las causas que, con carácter general, propician la

¹⁴⁸⁹ Cfr., ARRIBA FERNÁNDEZ, *Derecho de Grupos de Sociedades*, op. cit., pp. 233 y ss.

formación de este tipo de conglomerados, en el caso de las fundaciones su conexión con los grupos viene motivada, además, por factores específicos.

Prescindiendo del relativo al escaso montante de la dotación, que las empuja a obtener del mercado los recursos económicos necesarios para la realización de sus fines y, en sentido inverso, de los que incitan a las empresas de mercado a buscar la proximidad o, incluso, a constituir entidades sin fin de lucro, sea para enjugar su imagen, sea para profesionalizar la gestión de los recursos que destinan a responsabilidad social corporativa, es menester recordar, como factor cualificado, las limitaciones establecidas por la legislación de fundaciones para el ejercicio directo por las mismas de actividades de mercado, pese a los denodados intentos de un sector de la doctrina mercantilista y de las propias interesadas por que se considere legalmente consagrada la «fundación-empresa».

Como anteriormente expusimos, bajo la vigencia de la Ley 30/1994, dada la tortuosa redacción de sus preceptos, cabía conceder —aunque no resultase pacífico— que las fundaciones podían llevar directamente a cabo cualesquiera actividades económicas (sin perjuicio de que, fiscalmente, no les alcanzare entonces el régimen privilegiado que dicha Ley instauraba). Sin embargo, tras la Ley 50/2002 y, muy especialmente, del controvertido RFCE-05, las actividades propias de sus fines no pueden ejercerse con criterios de mercado —aunque pueda mediar una contraprestación— y, por otro lado, las actividades económicas (léase, de mercado) que puedan ejercer directamente, además de precisar cierta conexión con sus fines, sólo pueden tener carácter accesorio o secundario, de manera que la denominada «fundación-empresa», tendría —habría de tener, porque otra cosa es lo que sucede en la práctica— un ámbito muy limitado y residual. Sólo bajo tal entendimiento resulta aceptable, a nuestro juicio, tanto la compatibilidad de su régimen fiscal privilegiado con el derecho sobre la competencia, como con el hecho de que su régimen sustantivo no sólo se haya situado en la esfera autonómica (sin perjuicio de la regulación de los aspectos basilares que competen al legislador estatal y de la ordenación de las que desenvuelven su actividad en todo el territorio nacional), sino de que éste haya permanecido en el ámbito civil y no en sede de la legislación mercantil que corresponde dictar al Estado conforme al art. 149.1.6ª CE. De lo anterior se desprende que para el ejercicio de cualesquiera otras actividades que supongan intervenir en la producción y/o distribución de bienes o servicios para el mercado hayan de recurrir a la constitución o participación «en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales» (art. 24.2 de la Ley 50/2002), que serán las que ejerzan (directamente) la explotación económica, lo que, como fácilmente se colige, nos sitúa en el supuesto de la «fundación con empresa», a que ya nos referimos más atrás.

Antes de seguir es importante subrayar nuevamente que cuando hablamos de la integración de la fundación en un grupo de empresas no nos estamos refiriendo a supuestos en que el papel de la fundación se limita a la de un mero inversor, caso en que, en rigor, ni siquiera cabe hablar verdaderamente de su integración en un grupo. Hablamos de su inserción en

un conglomerado empresarial que, sin perjuicio de la individualidad jurídica de sus componentes, actúa en mercado como una unidad, constituye una misma empresa.

Sin embargo, la inserción de las fundaciones en un entramado empresarial de esta naturaleza no resulta fácilmente admisible, porque ni sus fines se prestan a su integración en grupos heterogéneos, donde concurren entidades de diverso tipo, ni la fundación es apta, en principio, para ocupar cualquier posición dentro de un grupo (en especial, en los de estructura jerárquica y centralizada), no sólo por la imposibilidad de ser «participadas» por otras entidades, dado que, como es obvio, no poseen «capital», en el sentido que éste tiene en las sociedades capitalistas, sino también, como aludíamos, por el potencial conflicto entre el «interés del grupo», dirigido en principio a la obtención de un lucro, y el de la fundación, que habría de orientarse al interés general

A primera vista, así parecería darlo por supuesto la propia Ley 50/2002 cuando se refiere a que la fundación se encuentre en alguno de los supuestos previstos en los artículos 42 y 43 del Ccom. «*para la sociedad dominante*». Sin embargo, debe tenerse en cuenta que dicha referencia lo es únicamente a efectos de la obligación de consolidar. Cabe que la fundación se integre en un grupo de características distintas a las de los grupos a que se refieren dichos preceptos (v.gr., en las «redes de entidades sin fines lucrativos» a que aludíamos en una nota anterior, o incluso en otros «grupos de coordinación», aunque no se encuentren constituidos exclusivamente por entidades sin fin de lucro¹⁴⁹⁰). Adviértase que los mencionados artículos del Código de Comercio no agotan los supuestos de uniones empresariales en relación de grupo. Se refieren en esencia a los **grupos jerárquicos**. Y, aun en esa hipótesis, cabría razonar que dicho precepto no implica por sí solo que no pueda ocupar una posición dependiente, sino, simplemente, que entonces la obligación de consolidar no pesaría sobre la fundación, sino, en su caso, sobre quien ostente la condición de dominante (que, piénsese, podría ser otra entidad sin fin de lucro). Cuestión distinta es si en los grupos mixtos (integrados también por entidades de mercado) con estructura jerárquica, las fundaciones pueden ocupar otra posición que no sea la de entidad dominante, cabeza del grupo; asunto que el art. 25.9 de la Ley 50/2002 no pretende zanjar, pero que, en mi sentir, no resultaría admisible.

Efectivamente, en mi opinión, la participación activa de las fundaciones en un conglomerado empresarial solo va a ser posible cuando éstas ocupen la posición de entidad dominante, pues, como sabemos, en nuestro Derecho es de esencia a las fundaciones que su actuación se dirija a satisfacer los fines de interés general que constituyen su causa y fundamento, lo que impide su subordinación —la de los intereses generales a los que sirve— a los intereses

¹⁴⁹⁰ En dichos supuestos, como ya se ha dicho, no existe obligación de consolidar, pero si optasen por elaborar dichas cuentas deberán hacerlo siguiendo los mandatos establecidos en las NFCAC-2010.

particulares de su dominante o del resto de entidades de su propio grupo cuando se trate de entidades de mercado. Cuestión distinta podría ser cuando se trate de otras entidades sin fin de lucro —otra fundación, una asociación de utilidad pública— cuyos fines de interés general fueran concurrentes, pero no cuando se trate de un grupo mixto con participación de sociedades mercantiles. Es más, en estos grupos mixtos ni siquiera la posición de dominante asegura su viabilidad como grupo cuando las otras entidades estén participadas a su vez por accionistas que, como es lógico, aunque sean minoritarios, reclamarán legítimamente que se preste cierta atención a su propio interés que no puede ser desconocido ilimitadamente en el solo beneficio de la que se sitúa en la cúspide.

Pero de todos estos problemas, evidentemente, no nos podemos ocupar aquí¹⁴⁹¹. Solo haré una postrera observación regresando a la rúbrica del epígrafe de que aquí tratamos: las cuentas consolidadas. Su formulación es bien cierto que no debe ser una mera prolongación de las cuentas de la entidad dominante, sino del grupo como unidad, pero no es menos cierto, a mi juicio, que ya sea por sí mismas, ya por su relación con las individuales de la fundación que las rinde, debe poder evidenciar el grado en que la participación de la fundación en tal grupo resulta útil al interés general, deben poder responder, en suma, a una vieja pregunta que, desde los tiempos de Cicerón, no deja de asaltar a los juristas: *¿qui prodest?*

2.2.4 La simplificación de las obligaciones contables

2.2.4.1 Situación anterior a los nuevos Planes contables de 2007

La necesidad de aliviar las obligaciones contables y presupuestarias de las fundaciones, especialmente de las de menor tamaño, sería tomada en consideración en los apdos. 3 y 4 del art. 25 de la Ley 50/2002, que, en aras de mitigar la carga que su cumplimiento conlleva, permitiría, por un lado, que éstas pudieran formular sus *cuentas anuales en modelos abreviados* cuando cumplieren los requisitos establecidos a tal fin para las sociedades mercantiles; y, por otro, que las que no superasen determinados límites pudieran adoptar un *modelo simplificado de llevanza de la contabilidad*, para cuyo desarrollo remitía a una ulterior norma reglamentaria. Junto a ello, dicho art. 25 establecería también la dispensa de la obligación de someter las cuentas anuales a *auditoría externa* —salvo para las que rebasaran ciertos umbrales— y la sustitución del presupuesto por un «*plan de actuación*» —en este caso, con carácter general para todas las fundaciones— en los términos que más adelante examinaremos.

¹⁴⁹¹ Sobre el tema, pueden verse los trabajos citados a pie de página a lo largo de todo este apartado, con especial referencia por su especificidad en relación con este asunto al de EMBID IRUJO, J.M.: «El lugar de la Fundación como Persona Jurídica en el Código de Mercantil». *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 43, 2014, pág. 35-53.

Pero, antes de proseguir, haré notar que, a mi juicio, existía una destacada diferencia entre lo dispuesto en relación al régimen *abreviado* y lo establecido para el *simplificado*. Respecto del primero, la Ley 50/2002 no entraba a regular los supuestos en que procedía dicho régimen, sino que remitía a la legislación mercantil, de forma que las fundaciones podían formular sus cuentas en modelos abreviados *en los mismos términos y condiciones que, en cada momento, se encontraran establecidas para las sociedades mercantiles*. Por el contrario, en relación al *modelo simplificado*, era la propia Ley 50/2002 quien decidía, *primero*, que determinadas fundaciones habían de disfrutar de un régimen contable más liviano, con independencia de lo previsto para otros operadores económicos (recordemos que en aquel momento la legislación mercantil sólo contemplaba la formulación de las cuentas anuales en modelos abreviados, no habiéndose instaurado aún el «régimen simplificado», que, con carácter general, no quedaría entronizado en nuestro sistema hasta el Real Decreto 296/2004¹⁴⁹²); y, *segundo*, que era también la propia Ley 50/2002 la que establecía los límites y condiciones que permitían el acogimiento a dicho modelo simplificado. La remisión a la norma reglamentaria lo era, pues, exclusivamente para su «desarrollo»¹⁴⁹³.

No es preciso esforzarnos en razonar que la simplificación de las obligaciones contables era una medida deseable no sólo respecto de las fundaciones, sino también respecto de cualesquiera otro tipo de unidades económicas, sobre todo si son de reducida dimensión. Y, sobre ello, entrecruzándose con el art. 25.4 de la Ley 50/2002, incidiría la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social¹⁴⁹⁴, cuyo art. 105 añadiría una nueva disposición adicional decimocuarta a la Ley 2/1995 (LSRL)¹⁴⁹⁵ mediante la que extendería la posibilidad de acogerse a un «régimen simplificado de contabilidad» *a todos los sujetos contables*,

¹⁴⁹² RD 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad (BOE núm. 50, de 27 de febrero de 2004).

¹⁴⁹³ El art. 25.4 de la Ley 50/2002 decía literalmente: «Reglamentariamente se desarrollará un modelo de llevanza simplificado de la contabilidad, que podrá ser aplicado por las fundaciones en las que, al cierre del ejercicio, se cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias: [...]»

¹⁴⁹⁴ BOE núm. 313, de 31 diciembre de 2003.

¹⁴⁹⁵ La Ley a que nos referimos era la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (luego derogada y sustituida por el RDLegislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el TRLSC), la cual, en su art. 141 y en su disposición adicional 12ª (según la redacción dada por la Ley 7/2003, de 1 de abril), prevenía la aprobación reglamentaria de un modelo contable simplificado para la Sociedad Limitada Nueva Empresa, que la última Ley citada había introducido en nuestro Ordenamiento a resultas de los compromisos europeos en orden a la simplificación y mejora del marco administrativo de las pequeñas y medianas empresas, de acuerdo con los postulados de la «Carta de Feira» (Carta Europea de la Pequeña Empresa), adoptada en junio de 2000 por mandato del Consejo Europeo de Lisboa. [Vid, Anexo III de las Conclusiones del Consejo Europeo de Santa María da Feira de 19 y 20 de junio de 2000, así como las Conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de Barcelona, de 15 y 16 de marzo de 2002, pfo. 15].

cualquiera que fuera su forma jurídica —y, por tanto, en principio, también a las ESFL—, siempre que reunieran determinados requisitos referidos a su reducida dimensión, en los términos del desarrollo reglamentario que dicha disposición autorizaba a realizar¹⁴⁹⁶. Dicho desarrollo vendría de la mano del citado RD 296/2004.

La concurrencia de dicha DA 14ª LSRL, por un lado, y del art. 25.4 de la Ley 50/2002, por otro, daba pie, al menos teóricamente, a plantear si la referida DA 14ª operaba una *deslegalización*¹⁴⁹⁷ al entregar a la norma reglamentaria una materia que, respecto de las fundaciones, venía (parcialmente) regulada por Ley, y con ello, a la postre, una *derogación tácita* del art. 25.4 de la Ley 50/2002, en la medida en que *los requisitos para el acogimiento al régimen simplificado* quedarían regulados, en última instancia, por el RD 296/2004. Pero lo cierto es que, como enseguida veremos, la norma reglamentaria, por un lado, interpretaría de modo restrictivo el art. 25.4 de la Ley 50/2002 en punto «llevanza simplificada de la contabilidad» —que, como veremos, quedaría reducida al Libro diario— y, por otro, en lo (poco) que entendió aplicable a fundaciones y a asociaciones de utilidad pública el nuevo sistema simplificado que introducía, respetó los límites fijados en dicho art. 25.4 y en la DA 3ª.2 del RRNA-2003, que establecía los mismos umbrales.

Así pues, en el momento a que ahora nos referimos, podemos decir que, *con carácter general*, existían tres regímenes contables: el *simplificado*, el *abreviado* y el *normal*, cuya aplicabilidad a las fundaciones convendrá matizar antes de que expongamos el sistema instaurado por los nuevos Planes y su adaptación a las ESFL.

¹⁴⁹⁶ El tenor literal de dicha DA14ª LSRL era el siguiente:

«Decimocuarta. *Régimen simplificado de la contabilidad*. El régimen simplificado de la contabilidad consistirá en la posibilidad de formular las cuentas anuales en modelos específicos, así como de aplicar criterios de registro contable simplificado. En particular, respecto a las operaciones de arrendamiento financiero y del gasto por Impuesto sobre Sociedades, siempre que en la memoria de las cuentas anuales se incluya información suficiente.

En los términos que reglamentariamente se apruebe, en cualquier caso, al amparo de la reducida dimensión económica de sus destinatarios, *podrá ser aplicado por todas las entidades, cualquiera que sea su forma jurídica*, que debiendo llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, o a las normas por las que se rigen, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias que se establezcan en relación con el total de las partidas del activo, el importe neto de la cifra anual de negocios y el número medio de trabajadores empleados».

¹⁴⁹⁷ Adviértase que hablamos de «deslegalización», porque Ley 62/2003, al dictar la DA 14ª, lejos de establecer las condiciones que permitirían el acceso a dicho régimen, se limitó a señalar que debía tomarse en cuenta «la reducida dimensión económica de sus destinatarios», pero sin dar ninguna pauta acerca de qué debiera entenderse por sujetos de reducida dimensión económica. Y, por su parte, la DA 14ª LSRL tampoco lo hacía. Lo que se buscaba, en definitiva, como ya se había hecho respecto de las sociedades anónimas en la DF 1ª.2 del TRLSA, era flexibilizar dichos límites, de modo que el Gobierno pudiera establecerlos sin excesivas cortapisas.

- **El Régimen simplificado**

El RD 296/2004, de 20 de febrero, a que nos acabamos de referir, articulaba el régimen simplificado en torno a la posibilidad de utilización por los sujetos contables de:

- a) un «modelo de llevanza de la contabilidad simplificado», que se concretaba en un **libro diario simplificado** (art. 3), cuyo modelo incorporaba en su Anexo I; y,
- b) unos modelos de **cuentas anuales simplificadas**, comprensivos del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, y la memoria (arts. 4 y 6), que se incorporaban en el Anexo II, conjuntamente con los criterios de registro y valoración simplificados para ciertas operaciones, esencialmente referidas a los contratos de arrendamiento y al gasto por el IS (art. 5).

La disposición adicional tercera, por su parte, contemplaba ciertas particularidades en punto a los requerimientos informativos a que pudieran estar sometidos los sujetos pasivos en el IVA y en los Impuestos especiales.

Como hemos señalado, el régimen se establecía para sujetos de «reducida dimensión económica», por lo que, con carácter general, su aplicabilidad se condicionaba por su art. 2º a que éstos reunieran, durante dos ejercicios consecutivos, al menos dos de las tres circunstancias siguientes:

- a) que el total de las partidas del activo *no superase el millón de euros*;
- b) que el importe neto de la cifra anual de negocios *fuera inferior a dos millones de euros*; y,
- c) que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio *no fuese superior a 10*.

Adicionalmente, respecto de la utilización de los modelos de cuentas anuales simplificados y los criterios de registro simplificado, el citado Real Decreto exigiría asimismo el cumplimiento de los requisitos que establecía en su art. 1.b)¹⁴⁹⁸.

¹⁴⁹⁸ Dichos requisitos eran los siguientes:

«1º Que el capital no esté constituido por varias clases de acciones o participaciones.

2º Que la entidad no sea socio colectivo de otra.

3º Que no pertenezca a un grupo de empresas vinculadas en los términos descritos en la Norma 11ª «Operaciones intersocietarias», incluida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, salvo que la suma del activo, del importe neto de la cifra de

Sin embargo, dicho régimen simplificado ni sería aplicable en su integridad a las ESFL ni éstas iban a quedar sometidas a los mismos límites que, con carácter general, se exigía a otras entidades.

En efecto, a pesar de la pretensión de hacer extensivo este régimen simplificado a todos los sujetos contables con independencia de su forma jurídica, ha de tenerse en cuenta, por un lado, que *el RD 296/2004 no consideraría aplicables a las ESFL los modelos de cuentas anuales simplificadas*, sin perjuicio de la facultad general reconocida al Ministerio de Economía, en su DF 1ª, para que, a propuesta del ICAC, procediera a la aprobación de modelos simplificados para las distintas adaptaciones sectoriales y dictara normas específicas para determinados sujetos.

Por consiguiente, hasta que dichos modelos específicos fueran aprobados, las fundaciones que cumplieran los requisitos para la llevanza del régimen simplificado de la contabilidad, debían formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados contenidos en la adaptación sectorial del PGC a las ESFL.

Por otro lado, como ya dejamos anotado al comienzo, los *límites cuantitativos* que se establecían para poder acogerse al *modelo de llevanza simplificado* —*id est*, al libro diario simplificado— eran más restrictivos para las ESFL que para el resto de los sujetos contables. Así, tanto la Ley 50/2002, respecto de las fundaciones, como el RRNA-2003 (DA 3ª) para las asociaciones de utilidad pública (y en el mismo sentido, para ambos tipos de entidades, la DA 1ª del RD 296/2004), iban a condicionar la utilización del modelo a que, durante dos ejercicios consecutivos, dichas entidades cumplieran al cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de los límites que, de forma concurrente, establecían el art. 25.4 de la Ley 50/2002 y, con el mismo tenor, la DA 1ª del citado RD 296/2004¹⁴⁹⁹. Dichos límites eran los siguientes¹⁵⁰⁰:

negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades vinculadas no superen los límites contemplados en el apartado 1 del artículo siguiente.

4º Que no conceda créditos no comerciales ni sea una entidad que deba suministrar información periódica a alguno de los centros directivos, entes o instituciones con competencias en materia de ordenación y supervisión del sistema financiero.

5º Que no realice las operaciones reguladas en el párrafo g) de la Norma de valoración 5ª «Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial», incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad.

6º Que no realice operaciones de arrendamiento financiero que tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables.

2. En cualquier caso, deberá aplicarse el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y las restantes disposiciones de desarrollo en materia contable del ordenamiento jurídico mercantil, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 4 y 5 de este Real Decreto».

¹⁴⁹⁹ Respecto del lapso temporal a que acabamos de referirnos en el texto —«durante dos ejercicios consecutivos»—, debe tenerse en cuenta que el apdo. 3 del art. 2º RD 296/2002,

- a) Que el total de las partidas del activo *no superase 150.000 euros*, entendiéndose por total activo el total que figuraba en el modelo de balance.
- b) Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, *fuera inferior a 150.000 euros*; y.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no fuese *superior a 5*.

Como puede observarse, las magnitudes eran significativamente más bajas —se requerían unas dimensiones más reducidas— que las exigidas con carácter general para cualesquiera otros sujetos, de forma que era menor el número de entidades que, en otro caso, hubieran podido acogerse al modelo simplificado, produciéndose así el paradójico efecto de que las ESFL, *incluso cuando no ejercieran actividades mercantiles*, sufrieran condiciones más restrictivas que las propias entidades lucrativas para beneficiarse de la simplificación contable.

- ***El Régimen abreviado***

La posibilidad de que las fundaciones formularan sus cuentas anuales en *modelos abreviados* no era nueva: aunque de manera indirecta, ya bajo la vigencia de la Ley 30/1994 se permitía el uso de *modelos abreviados* cuando se dieran determinados requisitos, que variaban según realizaran o no actividades industriales o mercantiles. Si llevaban a cabo directamente dicho tipo de actividades, habían de ajustar su contabilidad al Código de comercio (art. 23.6 Ley 30/94) y, en tal caso, los límites eran los propios de las sociedades mercantiles¹⁵⁰¹. Por el contrario, si no realizaban ordinariamente

a que remitía la citada DA 1ª, establecía también que: «*En el ejercicio social de su constitución, o en el de inicio de sus actividades, los sujetos contables podrán aplicar este régimen si reúnen, al cierre de dicho [primer] ejercicio, al menos dos de las circunstancias a que se refiere el apartado 1. En este sentido, la llevanza y registro en los términos indicados en los artículos 3 y 5, respectivamente, debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos*». Del mismo modo se pronunciaba el apdo. 6 del art. 25 Ley 50/2002, que se refiere no sólo a la «constitución», sino también a los supuestos de «fusión».

¹⁵⁰⁰ Reténganse sus cifras, porque son las mismas que ahora establecen el art. 8 del RD 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las nuevas NNAPGC-2011, y la Norma tercera del PCpymESFL-2013, aprobado por la Resolución del ICAC de 26 de marzo de 2013, para que puedan ser aplicados los criterios para «micro-entidades sin fin de lucro», las cuales, a su vez, coinciden con las que figuran en el art. 25.4 de la Ley 50/2002 como límites para que las fundaciones pudieran aplicar el «modelo de llevanza simplificado de la contabilidad» que se prevenía en dicho precepto.

¹⁵⁰¹ La Norma 3ª de la Parte IV de las NNAPGC-90, relativa a la normas de elaboración de las cuentas anuales, disponía a la sazón:

«3ª. Estructura de las cuentas anuales.

actividades de tal naturaleza, la posibilidad de formular sus cuentas en *modelos abreviados* venía establecida en la Adaptación del PGC-90 a las ESFL, que, a falta de una expresa previsión en la Ley 30/1994, tomaría «creativamente» como referencia los límites establecidos en el art. 23.3 de dicha Ley para la obligación de auditar sus cuentas¹⁵⁰². A este respecto conviene explicar que el acogimiento al régimen abreviado ha estado asociado tradicionalmente en nuestra normativa a la dispensa de someter las cuentas anuales a auditoría externa (véase, en tal sentido, el art. 109.1 de la LSA tras su reforma por la Ley 19/1989, el art. 203.2 del derogado TRLSA o el art. 263.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital)¹⁵⁰³. De ahí que los autores de las NNAPGC-90 a las ESFL, en defecto de previsión legal y con el fin de que dichas fundaciones pudieran presentar sus cuentas en modelos abreviados, optasen por utilizar los límites establecidos en la Ley 30/1994 para la auditoría de sus cuentas¹⁵⁰⁴. Ello no evitaría, sin embargo, que al final se diese nuevamente la paradoja de que las que no ejercieran actividades mercantiles tuvieran mayores cortapisas para beneficiarse del régimen abreviado que las propias entidades lucrativas, ya que los límites establecidos para éstas resultaban, a la postre, más favorables.

La posterior Ley 50/2002 ya no distinguirá: las fundaciones podrían formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplieren los *requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles* (art.

1. Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos deberán adaptarse al modelo normal.

2. Sin perjuicio de lo establecido en la norma de elaboración 4ª, si una entidad sin fines lucrativos realiza actividades ordinarias de carácter mercantil, formulará los modelos de cuentas anuales normales incluidos en este texto, si supera las circunstancias establecidas en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas».

¹⁵⁰² Vid. la Introducción, apartado II.9 y la Parte Cuarta, Norma 4ª. Cuentas anuales abreviadas, de las citadas NNAPGC-90 a las ESFL.

¹⁵⁰³ Debemos advertir que hoy, sin embargo, el art. 49 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, ha vuelto a disociar tal concordancia al modificar los arts. 257 y 263 del TRLSC, estableciendo en el primero, respecto de la posibilidad de formular el balance y el estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, unos límites distintos a los fijados en el art. 263 para quedar dispensadas de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría externa. Pero la pauta hasta ese momento era la de su coincidencia.

¹⁵⁰⁴ Por consiguiente, podían presentar las cuentas anuales en modelos abreviados y no estaban obligadas a la auditoría externa de las mismas, aquellas fundaciones que al cierre del ejercicio cumplieran al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los 400 millones de pesetas (2.404.048,42 euros).

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea igual o inferior a 400 millones de pesetas (2.404.048,42 euros).

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

25.3). Por consiguiente, había de estarse, en todo caso, a lo entonces dispuesto en los artículos 181, 190, y 201 del (hoy ya derogado) Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en la redacción dada a los mismos por la DA 2ª de la Ley 2/1995, cuyas cuantías fueron revisadas por el citado RD 572/1997.

De acuerdo con lo expuesto, las fundaciones que, durante dos ejercicios consecutivos¹⁵⁰⁵, reuniesen, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de las circunstancias que a continuación se señalan, podían formular:

- a) *Balance abreviado*¹⁵⁰⁶.
 - 1) Si el total de las partidas del activo no superaba los 2.373.997,81 euros (395 millones de pesetas)
 - 2) Si el importe neto de su cifra anual de negocios no excedía de 4.747.995,62 euros (790 millones de pesetas).
 - 3) Si el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no era superior a 50.
- b) *Cuenta de pérdida y ganancias abreviada*¹⁵⁰⁷.
 - 1) Si el total de las partidas del activo no superaba los 9.495.991,25 euros (1.580 millones de pesetas)
 - 2) Si el importe neto de su cifra anual de negocios no rebasaba los 18.991.982,50 euros (3.160 millones de pesetas).
 - 3) Si el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no era superior a 250
- c) *Memoria abreviada*.
Cuando pudieran presentar el balance en el modelo abreviado¹⁵⁰⁸.

La referencia al *importe neto de la cifra anual de negocios*, según aclaraba el mismo art. 25.3 L50/2002, había de entenderse realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.

¹⁵⁰⁵ No obstante, *en el primer ejercicio económico* desde su constitución o fusión podían aplicar el modelo abreviado que correspondiera si al cierre del mismo cumplían dos de las tres circunstancias que se señalan. La concurrencia de dichas dos circunstancias o su cese, sólo producían efectos si ello se repetía durante dos ejercicios consecutivos: vid, art. 25.6, apdos. a) y b), respectivamente, de la L50/2002.

¹⁵⁰⁶ Cfr. art. 181 TRLSA. Los importes son los revisados por el RD 572/1997, de 18 de abril (BOE núm. 104, de 1 de mayo).

¹⁵⁰⁷ Cfr. art. 190 TRLSA. Los importes son los revisados por el citado RD 572/1997.

¹⁵⁰⁸ Cfr. art. 201 TRLSA.

2.2.4.2 Situación tras los nuevos Planes Contables de 2007

Distintamente que la Ley 62/2003, merced a la cual se generalizaría el *régimen simplificado* en los términos que ya hemos descrito, la Ley 16/2007 se propuso derogar dicho régimen «dada la escasa utilización que se estaba realizando del mismo» y de que, en la práctica, según afirmaba asimismo su Exposición de Motivos, «la aplicación del citado régimen no ha sido lo suficientemente relevante como para justificar su mantenimiento». Obviamente, no se trataba ni del desconocimiento de nuestra realidad empresarial, compuesta mayoritariamente por entidades de pequeño y mediano tamaño, ni de la falta de sensibilidad sobre los costes que representa la elaboración de la información contable, sino de un **cambio de estrategia**. Según explicaba la citada Exposición de Motivos, «el objetivo que se perseguía con el régimen simplificado era la aplicación gradual de un modelo contable general, de tal forma que para ciertas operaciones que se realicen de forma generalizada, se fijó una simplificación de los criterios de registro y valoración, y para las restantes, con carácter general, se redujo la información a facilitar en la memoria. Una vez superada una determinada dimensión económica las empresas deberían incorporarse al modelo contable general». Sin embargo, habida cuenta de la experiencia y de los nuevos criterios establecidos en la reforma, se consideraría ahora de mayor utilidad **un Plan contable ad hoc para las pequeñas y medianas empresas**. En consonancia con ello, la Ley 16/2007, por un lado, derogaría expresamente el art. 141 y las DDAA 12ª y 14ª de la LSRL, así como el RD 296/2004, mientras, por otro, habilitaba al Gobierno en su DF 1ª para que, de forma complementaria al nuevo PGC que le encomendaba elaborar, aprobara también un PGC para pequeñas y medianas empresas, que redujera los contenidos de aquel e incluso simplificase algunos de sus criterios valorativos, siempre en sintonía con la normativa comunitaria, atendiendo a la singularidad de las «empresas de muy reducida dimensión», particularmente de las que, en la terminología del posterior PGC/pymes-2007, se designarían como «microempresas»¹⁵⁰⁹.

Pues bien, a results de lo anterior, tenemos: por un lado, un PGC de aplicación general (el PGC-2007); por otro, un PGC para pequeñas y medianas empresas, respecto de aquellas que cumplan determinados criterios (el PGC/pymes-2007), en el que, a su vez, se contienen distintas singularidades en relación a las llamadas «microempresas»; y, finalmente, diversas adaptaciones sectoriales, tanto del PGC general como del de Pymes, en las cuales también se contemplarán a las «microempresas».

Por su parte, en lo que se refiere a las ESFL, ya señalamos que, además de las normas de adaptación al Plan General (NNAPGCESFL-2011), con el fin de que a los sujetos contables a quienes les eran aplicables pudieran contar con un marco operativo único que contuviese todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que pudieran realizar, incluidas las que se derivaran, en su caso, de la actividad de carácter mercantil, se

¹⁵⁰⁹ Vid. DF 1ª.1, a), pfo. segundo, de la Ley 16/2007.

habilitó al ICAC para elaborar sendos textos refundidos aprobados mediante resoluciones de dicho organismo de 2013: el PCESFL-2013 y el PCpymESFL-2013.

Pues bien, los umbrales establecidos para poder aplicar unos u otros y, dentro de los mismos, para confeccionar los diferentes estados contables con arreglo al modelo normal o al abreviado, y, en su caso, aplicar los criterios específicos de las aquí llamadas «microentidades» sin fin de lucro, son los siguientes:

- ***Plan de contabilidad para entidades sin fin de lucro***

Se trata, como ya se ha señalado, de la adaptación sectorial al Plan General de Contabilidad aprobado en 2007. Su aplicación resulta obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones de utilidad pública, salvo que, por sus dimensiones, en los términos que luego veremos, puedan aplicar el PCpymESFL-2013 y opten por hacerlo; decisión ésta que habrían de mantener durante al menos tres ejercicios, a no ser, claro es, que la entidad perdiera las condiciones para su aplicación.

Las entidades sin fin de lucro que apliquen este plan contable tienen que presentar sus estados financieros en el **modelo normal de cuentas**, si bien podrán utilizar los **modelos abreviados**, dependiendo de que reúnan las condiciones establecidas para cada caso.

Como ya hemos tenido ocasión de exponer a propósito de la situación anterior a los nuevos Planes contables, la Ley 50/2002, a diferencia de lo que resultaba bajo la vigencia de su predecesora, ya no discrimina en función de que las fundaciones ejerzan actividades mercantiles, a la hora de establecer los límites para el acogimiento al régimen abreviado. Por consiguiente, por expresa remisión de su art. 25, éstos serán los mismos que los establecidos para las entidades lucrativas.

De acuerdo con ello, podrán utilizar los modelos de cuentas abreviados en los siguientes casos¹⁵¹⁰:

- a) **Balance y memoria abreviados**: las entidades en las que, a la fecha de cierre del ejercicio, concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:
 - Que el total de las partidas del activo no supere los **cuatro millones de euros**.

¹⁵¹⁰ NECA 3ª, apdo. 2, de las NNAPGCESFL-2011, según la redacción dada a la misma por el art. 4. Dos, del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre (BOE núm. 304, de 17 de diciembre).

- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los **ocho millones de euros**.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio **no sea superior a 50**.
- b) **Cuenta de resultados abreviada**: las entidades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:
- Que el total de las partidas del activo no supere los **once millones cuatrocientos mil euros**.
 - Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los **veintidós millones ochocientos mil euros**.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio **no sea superior a 250**.

En ambos casos se entiende por «total de las partidas del activo» el total que figure en el modelo del balance y por «importe neto del volumen anual de ingresos» la suma de los Ingresos de la entidad por la actividad propia y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

- **Plan de contabilidad para pequeñas y medianas entidades sin fin de lucro**

1) Pequeñas y medianas ESFL.

Conforme a lo dispuesto en el art, 6.1 del RD 1491/2011, de 24 de octubre¹⁵¹¹, podrán aplicar el PGC/PYMES-2007 (el PCpymESFL-2013 en la versión adaptada y refundida del ICAC) todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los **4.000.000 euros**.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no exceda de **8.000.000 euros**.

¹⁵¹¹ Art. 6.1 del RD 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las NNAPGCESFL-2011, en la redacción dada al mismo por el artículo 4. Uno, del RD 602/2016, de 2 de diciembre (cit.).

- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio **no sea superior a 50**.

Las entidades perderán la facultad de aplicar este Plan de Contabilidad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias expuestas.

En el ejercicio económico de su constitución o transformación, las entidades podrán aplicarlo si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas

Las NNAPGCESFL-2011 se encargan asimismo de precisar que en ningún caso pueden aplicar este plan, las entidades que se encuentren en alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que formen parte de un grupo de entidades que formule o hubiera debido formular cuentas anuales consolidadas.
- b) Que su moneda funcional sea diferente del euro.

2) Microentidades sin fin de lucro.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 del repetido RD 1491/2011¹⁵¹², podrán aplicar los criterios específicos previstos en dicho precepto aquellas [micro]entidades que, habiendo optado por aplicar esta adaptación del PGCPYMES durante dos ejercicios consecutivos, reúnan a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere **150.000 euros**.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no exceda de **150.000 euros**.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio **no sea superior a 5**.

El mismo precepto se encarga de precisar que las microentidades perderán la facultad de aplicar los criterios específicos contenidos en dicho artículo si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias indicadas, señalando igualmente que la opción de aplicarles o no deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios —«principio de uniformidad contable»—, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, dejen de reunir las condiciones requeridas.

¹⁵¹² Dicho art. 8 se corresponde con la Norma Tercera: Criterios específicos aplicables por microentidades sin fines lucrativos del PCpymESFL-2013, la versión adaptada y refundida del ICAC.

Finalmente, no será ocioso recordar, por nuestra parte, que los límites a que alude este precepto coinciden tanto con los fijados por el art. 25.4 de la Ley 50/2002 como con los que anteriormente estableciera la Disposición adicional 3ª (régimen contable de las asociaciones) del hoy ya derogado Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones, aprobado por el RD 1497/2003, de 28 de noviembre, en los que se marcaban los límites para que tanto a las fundaciones de competencia estatal como a las asociaciones de utilidad pública les fuera aplicable un modelo simplificado de llevanza de la contabilidad.

2.2.5 La auditoría externa

De acuerdo con el art. 25.5 de la L50/2002 las cuentas anuales de las fundaciones han de someterse a **auditoría externa**, si bien se dispensa de dicha obligación a las de menor tamaño, al quedar constreñidas a tal deber sólo aquéllas en que, durante dos ejercicios consecutivos, concurren al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.
- b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

A este respecto, como se encarga de precisar la propia Ley en su art. 25.6, debe señalarse, por un lado, que si en la fecha de cierre de un ejercicio, la entidad cesa de cumplir dos de las circunstancias establecidas para poder formular cuentas anuales abreviadas, o bien pasase a cumplirlas, tal situación sólo produce efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos. Y, por otro, en relación con el primer ejercicio desde su constitución o fusión, que estas entidades podrán formular cuentas anuales abreviadas si al cierre de dicho primer ejercicio cumplen dos de las circunstancias exigidas para poder hacerlo.

Por otra parte, en cuanto a su cuantía, conviene advertir que si bien el límite relativo al *número medio de trabajadores* es el mismo para las entidades sin fin de lucro y para las sociedades mercantiles (50 en ambos casos) y, en lo que concierne a las *partidas del activo*, se sitúa en un importe no excesivamente alejado (el umbral, según el art. 263.2 TRLSC, está situado en 2.850.000 euros¹⁵¹³), en el caso de la *cifra anual de negocios*, por el contrario, frente a los 2.400.000 euros que se establece para las fundaciones, las

¹⁵¹³ Cuando se aprueba la Ley 50/2002 dicho límite era todavía más próximo: 2.373.997,81 euros (art. 181 TRLSA, en la redacción dada por la Ley 2/1995, revisada en sus cuantías por el RD 592/97).

sociedades mercantiles, con carácter general, tienen ese límite en 5.700.000 euros (casi el doble), de manera que hasta esa magnitud, teniendo un número de trabajadores no superior a 50, estas últimas quedarían dispensadas de la revisión externa de sus cuentas, mientras que las fundaciones no.

Ahora bien, repárese en que esa diferencia no es fruto de ningún desfase sobrevenido. Recordemos que cuando a finales del año 2002 se aprueba la Ley de Fundaciones, el límite correspondiente al importe de la cifra de negocio ya se encontraba establecido para las sociedades mercantiles en 4.747.995,62 euros, según la revisión efectuada por el RD 592/1997. Muy superior, pues, al fijado (cinco años más tarde) por la Ley 50/2002 para las Fundaciones (2.400.000 euros). Puestos a buscar una explicación, tal vez ello se deba a que, por un lado, a diferencia de las sociedades mercantiles, en las fundaciones, como es obvio, no hay «socios» o «accionistas» que puedan vigilar la actuación de los gestores; y, por otro, a que la Ley 50/2002 ha relajado la intervención del Protectorado en muchos aspectos del funcionamiento de las fundaciones, por lo que cabe entender que la revisión de un auditor es más necesaria.

Al margen ya de lo anterior, debe recordarse que, con independencia de sus dimensiones económicas, por mor de lo establecido en la DA 1ª, letras e) y f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas¹⁵¹⁴, y las DD.AA. 1ª, 2ª y 3ª del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero¹⁵¹⁵, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de dicha Ley, las entidades —«cualquiera que sea su naturaleza jurídica»— deberán someter sus cuentas anuales a auditoría, cuando se encuentren en alguno de los siguientes casos:

- a) Cuando durante un ejercicio reciban subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado de 600.000 euros¹⁵¹⁶.
- b) Cuando durante un ejercicio económico hubiesen celebrado con el Sector Público alguno de los contratos contemplados en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y éste represente más del 50 por ciento del importe del importe neto de su cifra anual de negocios¹⁵¹⁷.

¹⁵¹⁴ BOE núm. 173, de 21 de julio de 2015.

¹⁵¹⁵ BOE núm. 26, de 30 de enero de 2021.

¹⁵¹⁶ En este caso, deberán auditarse las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en que se recibieron tales ayudas, así como las de los ejercicios en que realizaron las operaciones o ejecutaron las inversiones correspondientes a las citadas ayudas o subvenciones.

¹⁵¹⁷ En este caso deberán auditarse las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y las del siguiente. Por otra parte, debe recordarse que, conforme a lo dispuesto en el art. 25.3 de la Ley 50/2002, «La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios,

La auditoría se contratará y realizará de acuerdo con lo previsto en la citada Ley de Auditoría de Cuentas, disponiendo los auditores de un *plazo mínimo de un mes*, a partir del momento en que les fueran entregadas las cuentas anuales formuladas para realizar su informe.

Debe anotarse asimismo que, a diferencia de la Ley 30/1994, en cuyo art. 23.3 último párrafo, se refería específicamente a la posibilidad de someter «también» a auditoría aquellas cuentas que, a juicio del Patronato o del Protectorado, presentasen circunstancias que así lo aconsejaren¹⁵¹⁸, la Ley 50/2002, no contempla expresamente dicha última posibilidad. En este sentido, el art. 31.1 del RFCE-05 establece que «Corresponde al Patronato la designación de un auditor, tanto en el supuesto de que la fundación estuviera legalmente obligada a someter sus cuentas a auditoría externa como en el caso de que el Patronato decidiera voluntariamente someterlas a auditoría», omitiéndose la referencia al Protectorado.

A este respecto, no obstante al silencio de la Ley, cabría plantearse si, además de los supuestos en que, *siendo preceptivo dicho sometimiento*, el Patronato hubiese omitido el nombramiento de auditor antes de finalizar el ejercicio a auditar (caso para el que el art. 31.2 del RFCE-05 previene que excepcionalmente el encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal podrá designar un auditor de cuentas, a instancia del Protectorado o de cualquiera de los miembros del Patronato), resulta o no posible que el Protectorado pueda exigir su sometimiento a auditoría externa, al amparo del art. 35.1 f) L50/2002 y 46 RFCE. En mi opinión, sin perjuicio de que, caso de que el Protectorado apreciara anomalías en su formulación, la advertencia de negarse a depositar las cuentas pudiera llevar *de facto* al Patronato a hacer uso «voluntario» de la facultad de hacerlas examinar, el citado artículo 35.1.f) y el art. 46.e) RFCE-05 a lo que se están refiriendo más bien es a la potestad de comprobación material, a que luego nos referiremos. Por su parte, la referencia del art. 46.b) RFCE-05 a la solicitud de nombramiento de auditor externo ha de ponerse en conexión, como antes aludíamos, al supuesto de que la fundación —siéndole obligatoria dicha auditoría por encontrarse en los supuestos legalmente previstos—, no hubiese designado auditor .

Finalmente, ha de indicarse que en el caso de las fundaciones del sector público, la auditoría externa se realizará por la Intervención General del Estado (art. 46.5 Ley 50/2002 y disposición adicional segunda de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas).

establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil».

¹⁵¹⁸ Dicho art. 23.3 se desarrollaría luego en el art. 13.2 del derogado RFCE-96 (RD 316/96), en el que se aludía a circunstancias tales como «variaciones sustanciales en el patrimonio y en el volumen de gestión, ausencia no adecuadamente justificada de datos, aportación de datos contradictorios o supuestos similares a juicio del Protectorado».

2.2.6 La aprobación de las cuentas

El artículo 25.2 de la Ley 50/2002 dispone que las cuentas anuales de las fundaciones de competencia estatal han de ser formuladas por el Presidente (o la persona que corresponda conforme a sus Estatutos o al acuerdo adoptado al efecto por sus órganos de gobierno), debiendo ser aprobadas por el Patronato en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio.

En cuanto a la aprobación de las cuentas, debe señalarse que a diferencia de su *formación*, que corresponde al Presidente, o a la persona que proceda conforme a los Estatutos (o, en su caso, al acuerdo adoptado por los órganos de gobierno de la Fundación), el acto de *aprobación* de las cuentas anuales, corresponde al *Patronato*, sin que dicha función pueda ser delegada (art. 16.1 L50/2002 y 28.2 RFCE-05).

Dicha aprobación debe producirse *dentro del plazo máximo de seis meses* desde el cierre del ejercicio (art. 28.2 RFCE-05), remitiéndose al Protectorado en los diez días hábiles siguientes, firmadas en todas sus hojas por el secretario del patronato, con el visto bueno del presidente, y acompañadas, en su caso, del informe de auditoría, así como de certificación del acuerdo aprobatorio del patronato en el que figure la aplicación del resultado y la relación de patronos asistentes a la reunión en la que fueron aprobadas, firmada por todos ellos¹⁵¹⁹.

Se ha de advertir que el referido plazo de seis meses lo es, en conjunto, para la *formación* y *aprobación* de las cuentas. Su elaboración habrá de efectuarse, pues, obviamente, dentro de dichos seis meses, pero, a diferencia de lo que sucede con las sociedades mercantiles, en que viene establecido legalmente¹⁵²⁰, ni la Ley 50/2002 ni el RFCE-05 ni las NNAPGCESFL-2011 especifican un término concreto para su confección, *salvo en el supuesto de que las cuentas deban someterse a auditoría externa*, en cuyo caso, aquí sí, el art. 28.1 del RFCE05 dispone que habrán de formularse *dentro de los tres meses siguientes* al cierre del ejercicio.

Debe anotarse, no obstante, que tanto el PGC-2007, como el PGC/pymes-2007, establecen que «las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario o los administradores... *en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el cierre del ejercicio*»¹⁵²¹, por lo que cabría plantearse —al menos para las que han de ajustar su contabilidad al Código de

¹⁵¹⁹ Cfr., art. 25.7 L50/2002 y art. 28.3 y 4 RFCE05. Este último apartado del art. 28 RFCE05 precisa, además, que los patronos que lo deseen pueden solicitar que conste en dicha certificación el sentido de su voto.

¹⁵²⁰ Cfr., antaño, el art. 171 TRLSA y, hoy ya, el art. 253.1 del TRLSC.

¹⁵²¹ Cfr., Norma 2ª.2 de la Parte Tercera de uno y otro Planes.

Comercio—, si ante el silencio de las normas específicas de las fundaciones, ha de entenderse que a éstas les resulta de aplicación de dicho plazo.

Me inclino por una respuesta negativa. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que dichos Planes están desarrollando en este aspecto la normativa mercantil y, más concretamente, la concerniente al régimen de las sociedades (el Código de comercio no establece en este punto plazo alguno, remitiendo a sus respectivas normas reguladoras: cfr., art. 41 Ccom). En segundo lugar, el establecimiento de un plazo para que un órgano de la fundación proceda a realizar determinada tarea, aunque se refiera a las cuentas, no es, *per se*, una «norma contable»: no está regulando la forma de valorar o registrar los hechos económicos, ni se dirige a procurar con su seguimiento la imagen fiel de la entidad o evitar que pueda ponerse en entredicho —especialmente, una vez fijado el plazo máximo para que las cuentas queden aprobadas y salvado, asimismo, el supuesto en que las cuentas hayan de someterse a auditoría, cuya indefinición temporal podría utilizarse en detrimento de su adecuada revisión—, sino que se trata de una cuestión propia del régimen jurídico de las fundaciones. Y, en tercer lugar, porque dicho silencio, a mi entender, no debe interpretarse como una laguna, sino como una decisión deliberada: obsérvese que éste se repite tanto en la Ley 50/2002, como en el RFCE05 —que es el que establece el plazo máximo de seis meses—, por lo que serán los Estatutos, o los acuerdos que adopte a dicho fin el Patronato, los que establecerán, dentro de dicho plazo máximo, en qué momento el órgano a quien corresponda ha de proceder a su formación.

Finalmente, como después veremos al hablar de la rendición de cuentas, se ha de avanzar que el Protectorado ha de remitir al Ministerio de Economía y Hacienda las relaciones nominales de las fundaciones que han cumplido debidamente con la obligación de presentar las cuentas anuales y de aquellas que han incumplido dicha obligación o que no han atendido los requerimientos del Protectorado destinados al cumplimiento de la obligación de presentar las citadas cuentas, lo que, evidentemente, tiene consecuencias en orden al disfrute del régimen especial de la Ley 49/2002.

2.2.7 El «Plan de Actuación», sustitutivo del presupuesto.

Una de las novedades que presentó el art. 25 de la Ley 50/2002 respecto del art. 23 de la Ley 30/1994, fue la supresión de la obligación de aprobar un presupuesto anual, cuya exigencia, en los términos en que se demandaba, había sido criticada por un sector de la doctrina y de las propias entidades interesadas, por su complejidad. Dicho presupuesto sería sustituido por un «plan de actuación». Pero su regulación legal era extremadamente parca acerca de su contenido.

El citado art. 25 se limitaba a señalar en su apartado 8 que el Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un «plan de actuación» en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente. Sus

normas de elaboración —junto con el encargo de actualizar la Adaptación del PGC a las ESFL—, serían diferidas a un ulterior desarrollo reglamentario por la DF 3ª de la Ley 50/2002, que solo fue parcialmente cumplido por el art. 26 RFCE05, el cual, a pesar de su insuficiencia en diversos aspectos, resultaría contundente y altamente revelador de la trascendencia de este documento, remitiendo nuevamente en su DA 3ª a un posterior desarrollo reglamentario «específico», que finalmente tendría lugar mediante el ya citado RD 1491/2011, por el que se aprueban las normas de adaptación del nuevo PGC a las ESFL —las NNAPGCESFL-2011—, en cuyo artículo 2º se contiene la del modelo de Plan de Actuación, que incorpora en su Anexo II.

En efecto, el art. 26.2 del RFCE05 señalaría que «El plan de actuación contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos», lo que no solo pone en evidencia su conexión con otro importante documento —la memoria— y la necesidad de elaborar indicadores objetivos que permitan la medición del grado de eficacia en el desempeño de su misión, sino que nos desvela claramente su aspiración a erigir el plan de actuación en un elemento imprescindible para la dirección, información y contraste de la eficiencia de la fundación en el cumplimiento de los objetivos que se haya propuesto realizar cada ejercicio. Y en ese sentido, aunque, tal vez, pudiera reprochársele que no fuera demasiado prolijo en su detalle, dado que, ciertamente, situado en la perspectiva jurídica, el Reglamento de Fundaciones no desciende a ilustrar sobre el tipo de indicadores y mecanismos que pudieran ser idóneos para su logro —sin duda porque entendió que la materia resultaba más propia o, cuando menos, más cercana a la que conduce a ofrecer una imagen fiel de la entidad, aunque no fuera en términos puramente económicos— lo que sí establecería con firmeza, dando ya idea de su trascendencia, es la necesidad de que dicho Plan fuera elaborado por el Patronato —máximo órgano de gobierno de la fundación— sin que éste pueda delegar esa función en otros órganos. Así, una vez formado y aprobado el plan de actuación, éste ha de remitirse al Protectorado en los últimos tres meses de cada ejercicio, acompañado de la certificación del acuerdo aprobatorio y de la relación de los patronos asistentes a la sesión, que ha de ser expedida por el secretario con el visto bueno del presidente, señalándose en su apartado 4 que «Una vez comprobada la adecuación formal del plan de actuación a la normativa vigente, el protectorado procederá a depositarlo en el Registro de fundaciones de competencia estatal», debiendo recordarse que los Planes de actuación han de ser recogidos en el Libro de Planes de Actuación, el cual, junto al de Actas, al Libro Diario y al de Inventarios y Cuentas anuales, debe ser presentado para su legalización en el referido Registro de Fundaciones antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio (art. 43.3 RRFCE-07).

Finalmente, permítaseme insistir en la importancia de dicho documento en su relación con las Cuentas anuales, como, señaladamente, es el caso de la Memoria, según ya dijimos al inicio, en la cual ha de incorporarse en las

correspondientes notas los datos necesarios a fin de proporcionar la información precisa sobre las actividades realizadas, los recursos empleados, el destino de rentas e ingresos o sobre el grado de cumplimiento del plan.

2.3 Las obligaciones contables de las asociaciones de utilidad pública

A diferencia de la Ley de Fundaciones, en cuyo artículo 25 se contemplan con cierto detalle las obligaciones contables, la LODA es mucho más escueta sobre dicho particular. Su art. 34.1 establecerá que las asociaciones de utilidad pública deberán *rendir las cuentas anuales* del ejercicio anterior en el plazo de los seis meses siguientes a su finalización, y presentar una *memoria descriptiva de las actividades* realizadas durante el mismo ante el órgano encargado de verificar su constitución y de efectuar su inscripción en el Registro correspondiente, en el que quedarán depositadas. Dichas cuentas anuales, señalará dicho precepto, deben expresar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera, así como el origen, cuantía, destino y aplicación de los ingresos públicos percibidos, remitiéndose a una ulterior norma reglamentaria la determinación de las circunstancias en que deberán someterse a *auditoría externa*. No se hace referencia, por tanto, en dicho artículo, al *inventario*, a la utilización de modelos *abreviados* o a la *llevarza simplificada* de la contabilidad (libro diario simplificado), que sí se contemplan, en cambio, en la Ley 50/2002.

Ahora bien, por lo que se refiere al Inventario, a pesar de que el art. 34.1 LODA no lo mencione, debe tenerse en cuenta que su formación es una exigencia que el art. 14.1 de la misma Ley impone con carácter general a todas las asociaciones incluidas en su ámbito; y, sobre todo, que la situación es distinta que la que se planteaba bajo la vigencia de la adaptación al antiguo plan contable de 1990 (la llevada a cabo por el derogado RD 776/1998). Dicha adaptación partía del criterio de que el Inventario no se integraba en la Memoria, lo que significaba que, en defecto de un mandato expreso de la norma sustantiva, éste no formaba parte de la documentación que se había de depositar en el correspondiente Registro. En la actualidad, como hemos visto, el Inventario sí forma parte de la Memoria de las cuentas anuales y, por consiguiente, esa información sí tendrá acceso a aquél.

Por otro lado, en cuanto a sus otras insuficiencias, ha de señalarse que lo dispuesto en la LODA vendría a ser complementado por el art. 5.2 del RD 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, posteriormente modificado en este punto por la DF 1ª del RD 949/2015, de 23 de octubre. Dicho Real Decreto, como ya sabemos, se dictó con el principal propósito de aprobar el nuevo Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones, pero se aprovechó, adicionando al mismo una disposición final —la DF 1ª— para actualizar el citado RD 1740/2003 tanto en punto a recoger la obligación de los interesados de presentar una memoria separada por cada uno de los dos ejercicios económicos anteriores a la fecha de presentación de la solicitud de utilidad pública, como a la remisión que éste

venía haciendo, indebidamente ya, a la adaptación contable del PGC-1990, llevada a cabo por el RD 776/1998, que, obviamente, había quedado derogada tiempo atrás con la entrada en vigor de los nuevos planes de 2007. De acuerdo con dicho precepto, las cuentas anuales de las entidades declaradas de utilidad pública, comprensivas del balance de situación, la cuenta de resultados y la memoria económica, han de formularse conforme a lo dispuesto en el RD 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos y sus normas de desarrollo. Por consiguiente, *mutadis mutandis*, vale para las asociaciones de utilidad pública lo que anteriormente hemos expuesto respecto de las fundaciones.

No obstante, es necesario aún referirnos a una postrera cuestión. Como en su momento vimos, las fundaciones vienen obligadas a someter sus cuentas a auditoría cuando superen los umbrales establecidos en el art. 25.5 de la Ley 50/2002. Por su parte, las asociaciones de utilidad pública también están obligadas a auditar sus cuentas, de conformidad con lo previsto en el art. 5.4 del RD 1740/2003, según la redacción dada al mismo por la Disposición final 1ª del citado RD 949/2015. Dicho artículo dice así:

«4. Las entidades declaradas de utilidad pública *obligadas a formular cuentas anuales en **modelo normal*** deberán someter a auditoría sus cuentas anuales y acompañarán a ellas un ejemplar del informe de los auditores, firmado por éstos. El informe de auditoría deberá ponerse a disposición de los asociados antes de la celebración de la asamblea general en la que se sometan a aprobación las cuentas anuales auditadas. Dicho informe se acompañará de un certificado acreditativo de que corresponde a las cuentas anuales presentadas, cuando no constase en la certificación a que se refiere el apartado 1».

Como puede observarse, a tenor de dicho precepto, sólo están obligadas a someter sus cuentas a auditoría externa aquellas asociaciones de utilidad pública que deban formular sus cuentas en el «modelo normal» o, dicho de otro modo, las que por sus dimensiones no puedan acogerse a los modelos abreviado o simplificado de cuentas anuales. Ahora bien, sucede que la referencia tenía algún sentido cuando, con carácter general, los límites de la obligación de auditar guardaban relación con los límites para la presentación de las cuentas en el modelo abreviado, es decir, cuando aquellas entidades que podían presentar las cuentas en dicho modelo abreviado quedaban dispensadas de someterlas a auditoría y viceversa. Pero eso dejó de ser así.

En efecto, conviene explicar que el acogimiento al régimen abreviado estuvo tradicionalmente asociado en nuestra normativa a la dispensa de someter las cuentas anuales a auditoría externa. Véase, en tal sentido, el art. 109.1 de la LSA tras su reforma por la Ley 19/1989, el art. 203.2 del derogado TRLSA, o la anterior redacción del art. 263.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, que, a la sazón, antes de ser modificado por el art. 49

de la Ley 14/2013¹⁵²², disponía: «Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas», añadiendo en su apartado 2: «Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que puedan presentar balance abreviado». Sin embargo, como se ha dicho, el aludido art. 49 de la Ley 14/2013 rompería tal concordancia al modificar los arts. 257 y 263 del TRLSC, estableciendo en el primero, respecto de la posibilidad de formular el balance y el estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, unos límites distintos a los fijados en el art. 263 para quedar dispensadas de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría externa. De este modo, nos encontramos (o para ser más precisos: nos «encontrábamos», porque a partir del día 31 de enero de este año la situación podría ser distinta, según ahora explicaré) con el hecho de que fundaciones, asociaciones de utilidad pública y sociedades mercantiles quedan sujetas injustificadamente a límites distintos, a pesar de que puedan tener el mismo tamaño. Así, las fundaciones habrán de estar a los que establece el art. 25.5 de la Ley 50/2002; las sociedades mercantiles a los que fija el art. 263.2 del TRLSC y las asociaciones de utilidad pública, por mor del art. 5.4 del RD 1740/2003, a lo que resulte de lo dispuesto en la NECA 3ª, apartado 2, de las NNAPGCESFL-2011, según la redacción dada a la misma por el art. 4. Dos, del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre.

No obstante, resulta dudoso —aunque no sería, desde luego, infundado— si lo establecido en la Disposición adicional 1ª del reciente Reglamento de la Ley de Auditoría¹⁵²³ no ha derogado en este punto lo preceptuado en el referido art. 5.4 del RD 1740/2003, dada la remisión que efectúa al art. 263 del TRLSC. A favor de que el tenor literal del art. 5.4, antes transcrito, sigue vigente, cabe invocar, además de su especialidad, el hecho de que la Disposición adicional 1ª del referido Reglamento es desarrollo de la Ley de Auditoría, que es de fecha anterior (de 20 de julio de 2015) a la de la modificación del repetido art. 5.4 del RD 1740/2003 (de 23 de octubre de 2015) y han pasado casi seis años desde entonces para que ahora, de repente, las asociaciones de utilidad pública queden sujetas a otros límites. Téngase en cuenta que para las sociedades de capital dicha disposición reglamentaria no representa ninguna novedad, pues ya venían aplicando el art. 263 TRLSC

¹⁵²² Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

¹⁵²³ Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE núm. 26, de 30 de enero de 2021). Su DA 1ª dice así:

«Disposición adicional primera. *Auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño.*

En desarrollo de la disposición adicional primera, apartado 1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que *no concurren las condiciones previstas en el artículo 263.2 de la Ley de Sociedades de Capital*, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio».

como norma para determinar la procedencia o no de la auditoría de sus cuentas. En contra de la vigencia de dicho art. 5.4 estarían los términos literales de esta nueva disposición; en especial, la referencia a que el límite para la auditoría se establece (por remisión), atendiendo a su tamaño, «*cualquiera que sea su naturaleza jurídica*», lo que, *prima facie*, parece avalar el criterio de que quedan sujetas a unos nuevos límites. Recordemos que el art. 263 TRLSC establece:

«Artículo 263. Auditor de cuentas.

1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior».

A mi juicio, aunque intempestiva, parece una solución adecuada, porque como más arriba señalo, tiene escasa justificación que entidades de la misma envergadura queden sujetas a límites distintos. Y, en este caso, ni siquiera concurre el argumento a que aludíamos al hablar en otro apartado de la auditoría externa de las fundaciones para intentar explicar la diferencia con las pequeñas y medianas sociedades¹⁵²⁴.

3. LA RENDICIÓN Y DEPÓSITO DE LAS CUENTAS.

Si anteriormente afirmábamos que la Ley 49/2002 había elevado la *transparencia* a requisito esencial de las entidades sin fin de lucro, y que uno de sus presupuestos —aunque, ciertamente, no el único— era la adopción por las mismas de un sistema de información capaz de brindar a los legítimos interesados una «imagen fiel» de su situación económico-financiera y patrimonial y de sus actividades —*id est*, su sometimiento a la disciplina contable—, la rendición y depósito de las cuentas no son sino materialización, por un lado, de la idea de *responsabilidad* y, por otro, de la *publicidad formal* en beneficio de los legítimos interesados en el conocimiento de dicha información.

¹⁵²⁴ Vid, *supra*, pág. 723 y ss.

En el caso de las *fundaciones*, de acuerdo con el art. 25.7 de la Ley 50/2002, una vez aprobadas las cuentas anuales por el Patronato, éstas deberán ser remitidas al *Protectorado* en el plazo de los diez días hábiles siguientes, acompañando, en su caso, el informe de auditoría. El Protectorado, examinará y comprobará su adecuación formal a la normativa vigente, procediendo a depositarlas en el *Registro de Fundaciones*, del que cualquier persona podrá obtener información sobre los documentos depositados.

Interesa señalar que el examen de la «adecuación formal» de las cuentas y de su ulterior depósito en el Registro de Fundaciones, lo es sin perjuicio de su «comprobación material» por el Protectorado dentro del plazo de cuatro años desde la presentación de las cuentas (a resultas de la cual, las observaciones que haya formulado en caso de incumplimiento de la normativa aplicable se incorporarán a las cuentas depositadas en el mismo), así como del eventual ejercicio de las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002¹⁵²⁵.

De modo análogo que para el caso de las asociaciones de utilidad pública, el art. 28.7 del RFCE-05 ordena que el Protectorado remita anualmente al Ministerio de Hacienda las relaciones nominales de las fundaciones que han cumplido debidamente con la obligación de presentar las cuentas anuales y de aquellas que han incumplido dicha obligación o que no han atendido los requerimientos del protectorado destinados al cumplimiento de la obligación de presentar las citadas cuentas.

Por su parte, las *asociaciones de utilidad pública*, dentro del plazo de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio económico, han de remitir al órgano encargado del registro de asociaciones correspondiente las cuentas anuales junto a la memoria de actividades, el informe de auditoría, en su caso, y los certificados a que se refiere el art. 5 del RD 1740/2003; a saber, por un lado, la certificación del acuerdo de la asamblea general de socios que contenga la aprobación de las cuentas anuales y el nombramiento, en su caso, de auditores, expedida por las personas o cargos de la entidad con facultades para certificar acuerdos (recordaré que, conforme al apartado 4 del citado art. 5, el informe de auditoría deberá ponerse a disposición de los asociados antes de la celebración de la asamblea general en la que se sometan a aprobación las cuentas anuales auditadas); y, por otro, el que ha de acompañar el informe de auditoría, certificando que se corresponde a las cuentas anuales presentadas.

Recibida dicha documentación y comprobada su adecuación a la normativa vigente el organismo encargado del registro de asociaciones acordará su depósito a efectos de constancia y publicidad, notificándolo a la entidad interesada y a la Secretaria General Técnica del Ministerio del Interior y al Ministerio de Hacienda. El incumplimiento de la obligación de rendición de cuentas determina la incoación del oportuno expediente de revocación de la

¹⁵²⁵ Cfr., art. 28.6 RFCE-05.

declaración de utilidad pública, que se sustanciará de acuerdo con lo prevenido en el art. 7 del citado RD 1740/2003.

4. LA MEMORIA ECONÓMICA.

El último requisito exigido a las ESFL por el artículo 3 de la Ley 49/2002, se contiene en su apdo. décimo, que establece el deber de que las ESFL elaboren anualmente una memoria económica en la que especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de forma tal que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles¹⁵²⁶.

El precepto precisa que respecto de aquellas entidades que, en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación, ya vengan obligadas a la elaboración de una memoria anual, es en ésta donde «deberán» incluir la información a que se refiere este apartado¹⁵²⁷.

Su contenido, plazo de presentación y órgano ante el que debe presentarse se remite a su correspondiente desarrollo reglamentario, que tuvo lugar mediante el RD 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de régimen fiscal de las ESFL y los incentivos fiscales al mecenazgo¹⁵²⁸, en cuyo artículo 3º.1 establece el siguiente **contenido**¹⁵²⁹:

¹⁵²⁶ Respecto de la participación en sociedades mercantiles ha de recordarse que la Ley 49/2002 ya no contempla el requisito, anteriormente establecido en el art. 42.1.c) de la Ley 30/1994, en virtud del cual las ESFL, en el caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias, debían acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda, a través del órgano del Protectorado correspondiente o del Ministerio de Justicia e Interior (según que respectivamente se tratase de fundaciones o de asociaciones de utilidad pública), la existencia de dichas participaciones, así como que su titularidad coadyuvaba al mejor cumplimiento de los fines recogidos en su art. 42.1.a), sin suponer vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades sin fin de lucro. El disfrute del régimen fiscal podía ser denegado motivadamente por el Ministerio de Economía y Hacienda cuando no estimase justificado que dichas participaciones cumplieran los requisitos antes mencionados.

¹⁵²⁷ No obstante se ha de advertir a este respecto, que el art. 3.3 del RD 1270/2003, a que a continuación nos referimos en el texto, parece formular este deber en términos potestativos. Su redacción es la siguiente: «3. Las entidades que, en virtud de su normativa contable, estén obligadas a la elaboración anual de la memoria “podrán” cumplir lo dispuesto en este artículo mediante la inclusión en dicha memoria de la información a que se refiere el apartado 1». Obsérvese que frente al «deberán» del art. 3.10º de la Ley 49/2002, el citado Reglamento utiliza un «podrán», que cuanto menos deja en la duda de si queda a criterio de la ESFL incluir dicha información en la memoria que integra las cuentas anuales o, alternativamente, confeccionar aparte la memoria económica a que se refiere el precepto que comentamos.

¹⁵²⁸ BOE núm. 254, de 23 de octubre de 2003.

¹⁵²⁹ Para CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIVAS, S. (*La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro...*, *op. cit.*, pág. 47 a 49), el citado artículo incurre en un exceso normativo, ya que sólo los apartados b) y e) encuentra respaldo legal. El resto es información que ya se hace llegar a

a) Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.

b) Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.

c) Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3º.2 de la Ley 49/2002, así como la descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.

d) Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.

e) Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.

f) Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.

g) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.

h) Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.

i) Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.

En cuanto al plazo y órgano ante que debe presentarse, el art. 3.2 del citado Reglamento fiscal establece que deberá presentarse dentro del *plazo de siete meses* desde la fecha de cierre del ejercicio, ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad o en la Dependencia Regional de Inspección u Oficina Nacional de Inspección, si estuvieran adscritas a éstas.

No obstante, para aquellas entidades cuyo volumen total de ingresos del período impositivo¹⁵³⁰ no supere los 20.000 euros y no participen en

la Administración tributaria a través de las declaraciones del IS o del IRPF (letras a), c), d) y f)) o es documentación fácilmente disponible en el momento de comprobar la situación tributaria.

¹⁵³⁰ Ha de presumirse —porque el precepto no lo indica— que el período impositivo a que se refiere es el del IS, y no, por ejemplo, el del IAE. Repárese en que no tienen por qué coincidir necesariamente. En la mayoría de los casos lo harán. Así, cuando el ejercicio económico se corresponda con el año natural. Pero si aquél fuere distinto, el IS se plegará a dicha circunstancia, mientras que en el IAE el período impositivo seguirá siendo el año natural.

sociedades mercantiles, no vendrán obligadas a la presentación de la memoria económica, pero aclara: «*sin perjuicio de la obligación de estas entidades de elaborarla*», lo que significa verdaderamente que se les exime sólo de su presentación, pero en el caso de que sean sometidas a inspección tributaria, dicho documento deberá facilitarse a los actuarios.

Finalmente, el último párrafo del art. 3.2 del reiterado Reglamento puntualiza que el lugar, plazo de presentación y supuestos de exclusión del deber de presentar dicha memoria, son también los mismos en el caso de aquellas entidades que, en virtud de su normativa contable, ya vengán obligadas a la elaboración de una memoria anual.

IX. EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN POR EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

1. INTRODUCCIÓN

La comunicación de la opción por el régimen fiscal especial de las entidades sin fin de lucro no constituye un requisito al mismo nivel que los contemplados en el art. 3º de la Ley 49/2002. Aquéllos son requisitos para que las entidades que relaciona su art. 2º puedan alcanzar la condición de ESFL a efectos de dicha Ley. Por el contrario, la comunicación de la opción constituye un requisito que podríamos calificar de «procedimental», en cuanto que lo que se supedita a su ejercicio en tiempo y forma es la efectividad del régimen fiscal que se brinda a quienes afirman ostentar dicha condición; condición que, *prima facie*, ya no se exige «acreditar» y ser «reconocida» por la Administración como presupuesto previo para el disfrute de los beneficios fiscales. Sin embargo, las deficiencias técnicas tanto de la Ley como del Reglamento dictado para su aplicación; el distinto entendimiento de las competencias en materia de tributos locales; y la regulación por los Ayuntamientos en sus Ordenanzas fiscales —con no pocas diferencias entre sí— de la forma, plazo y efectos del ejercicio de la opción en sus propios tributos, plantea diversos problemas, con importantes consecuencias prácticas, que pueden deparar más de una sorpresa.

2. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY 49/2002.

Inadecuadamente ubicado, por cuanto se le sitúa dentro del capítulo II relativo al Impuesto sobre Sociedades, la Ley 49/2002 dedica su art. 14 a regular, por una parte, el ejercicio de la opción por este régimen y, por otra, los efectos del incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3. Ambas cuestiones, en buena técnica, debieron quedar recogidas dentro del capítulo I, dedicado a las normas generales, al afectar no sólo al IS, sino al

conjunto del régimen fiscal¹⁵³¹. Por otra parte, además de inadecuadamente emplazado, el artículo 14 resulta incompleto: no agota la regulación relativa al ejercicio de dicha opción, ya que, en lo que concierne a los tributos locales, ha de estarse también a lo dispuesto en el art. 15.4. Su ubicación dentro del capítulo del IS y la fragmentación de su objeto, más allá de evidenciar la defectuosa sistemática de la Ley, tendrá una gran relevancia y denota hasta qué punto los restantes tributos que contempla se plantean como mero aditamento, como un cuerpo extraño que se «encaja» en la verdadera entraña de este régimen —el IS—, a cuya lógica se pliega y subordina lo añadido, sin importar las distorsiones que ello pueda provocar en la dinámica aplicativa de dichos otros tributos.

Pero antes de entrar en su comentario, debemos advertir que el ejercicio de la opción por este régimen no constituye un requisito al mismo nivel que los contemplados en el art. 3º. Aquéllos son requisitos para que las entidades que relaciona su art. 2º puedan alcanzar la condición de ESFL a efectos de la Ley 49/2002¹⁵³². Por el contrario, el ejercicio de la opción a que se refiere este art. 14.1 constituye un requisito que podríamos calificar de «procedimental», en cuanto que lo que se supedita a su ejercicio en tiempo y forma, es la *efectividad* del régimen fiscal inherente a la condición de ESFL¹⁵³³; condición — y en ello radica una de las novedades de esta Ley—, que ya no se exigirá «acreditar» y ser «reconocida» por la Administración como presupuesto previo para la aplicación del régimen¹⁵³⁴.

Hechas estas precisiones, huelga señalar que el régimen fiscal que nos ocupa se configura como un régimen *voluntario* para cuyo disfrute basta con hacer explícita la opción por el mismo. En este aspecto, el apdo. 1 de dicho art. 14 establecerá que:

¹⁵³¹ La crítica de la doctrina es coincidente en este sentido. Así, Cruz Amorós, M. y López Ribas, S.: *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro... op. cit.*, pág. 52; Pedreira Menéndez, J.: *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo...*, *op. cit.*, pág. 199.

¹⁵³² No es ésta la única opción interpretativa, pues, como vimos, cabría considerar que los requisitos del art. 3º no son requisitos «para ser» sin fin de lucro, sino «para disfrutar» del régimen fiscal. Vid, más atrás, lo expuesto en el apartado relativo al «Concepto de ESFL y la función de los requisitos de los arts. 2º y 3º» (págs. 196 y ss).

¹⁵³³ Unos y otros requisitos han de distinguirse, a su vez, de los requeridos en particular para disfrutar de cada una de las exenciones y beneficios que se contemplan en dicho régimen.

¹⁵³⁴ Hemos de hacer la observación de que el art. 89.1 del Rgto. del ITPy AJD, en la redacción dada por el RD 1270/2003, sí habla de «acreditar», pero al margen de que, como ya criticamos más atrás, la regulación de las exenciones reconocidas en dicho Impuesto a las ESFL se contendrán no en el cuerpo de la Ley 49/2002 ni en su RRFESFL, sino en la normativa específica del tributo, a la sazón modificada —incongruentemente con su propia sistemática— por la misma Ley 49/2002 y por el RRFESFL, mas no para incorporar los beneficios en el seno de la regulación de dicho régimen fiscal, sino para alojarles fuera, es lo cierto que con tal mención el citado precepto **se estaría refiriendo no a la acreditación de los requisitos, sino al ejercicio de la opción**. Todo ello, al margen de las potestades de comprobación e inspección en punto al cumplimiento por la ESFL de los requisitos que dan derecho a la exención.

*«Las entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial establecido en este Título en el **plazo** y en la **forma** que reglamentariamente se establezca.*

*Ejercitada la opción, **la entidad quedará vinculada** a este régimen de forma indefinida **durante los períodos impositivos siguientes**, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3 de esta Ley y mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca».*

Hemos resaltado en negrita ciertos incisos de la disposición transcrita, porque, a los efectos de su contraste con el desarrollo reglamentario a que remite, nos interesa destacar determinados aspectos:

- 1) Que los efectos del acogimiento al régimen especial se producirán *durante los períodos impositivos **siguientes***.
- 2) Que el artículo habla de períodos impositivos, pero no aclara de qué tributos, por lo que caben dos alternativas:
 - a) Considerar que se refiere *al del Impuesto de Sociedades*, puesto que el precepto se encuentra ubicado en el capítulo correspondiente al mismo.
 - b) Considerar que se refiere *a los de cada uno de los tributos* que integran el régimen fiscal especial, puesto que la opción afecta a todos y cada uno de ellos y no sólo al IS .
- 3) Que el precepto habilita al reglamento **sólo** para que regule el **plazo** y la **forma** de acogerse al régimen especial. No menciona que pueda regular los **«efectos»**, ni menos aún que dichos efectos pudieran ser *retroactivos*.

Pues bien, el desarrollo reglamentario a que dicho artículo se remite, tendría lugar mediante el RD 1270/2003¹⁵³⁵. El Reglamento aprobado (en lo sucesivo, RRFESFL) establecerá en su art. 1.1 que para la aplicación de este régimen fiscal, las ESFL deberán comunicar a la Administración Tributaria la opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal, disponiendo en el apdo. 2 de dicho artículo 1 que:

“El régimen fiscal especial se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal”

Recuérdese que la Ley había establecido que los efectos del acogimiento al régimen se producirían durante los períodos impositivos

¹⁵³⁵ RD 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE núm. 254, de 23 de octubre).

siguientes. Los períodos impositivos «siguientes» —parece una obviedad decirlo— son los que vienen después de aquél en que la opción se ejercita, y obsérvese que lo que dice el Reglamento, por el contrario, es que la opción surtirá efectos no en el siguiente, sino *en el mismo período impositivo* en que ésta se presente.

Ahora bien, si partimos de la primera alternativa interpretativa que antes exponíamos (que el art. 14.1 se estaba refiriendo al IS, habida cuenta de la ubicación sistemática del precepto), se llega a entender —lo que no significa compartir— la licencia que se toma el Reglamento, dado que el *devengo* del IS se produce el *último día* del período impositivo y, por consiguiente, el ejercicio de la opción nunca va a ser posterior al devengo. El problema más grave se va a plantear en los tributos cuyo período impositivo y devengo no coincide con los del IS, como es el caso del IBI y del IAE.

En efecto, en dichos impuestos municipales el período impositivo ordinario es anual, coincidiendo con el año natural, y su devengo se produce el *primer día* del período. La consecuencia será, por tanto, que por mor de lo dispuesto en el Reglamento —que no en la Ley—, el ejercicio de la opción tendrá siempre *carácter retroactivo* en dichos tributos, aunque sea una retroactividad de grado mínimo. Es más, dependiendo de en qué momento se encuentre establecido su plazo de cobranza, incluso puede haber tenido lugar el pago del impuesto. Es ésta la causa —y no porque se admita la eficacia retroactiva de una opción ejercitada *extemporáneamente*— por lo que el art. 2.5 del RRFESF establecerá en relación a los tributos locales que **se tendrá derecho a la devolución de las cantidades ingresadas**. Obsérvese que el citado art. 2.5 habla de la devolución de las cantidades ingresadas, pero no dice «indebidamente», ya que cuando lo fueron eran «debidas».

Pero los problemas no acaban aquí. La referencia legal a los «períodos impositivos siguientes» plantea el problema de aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho es **instantáneo**¹⁵³⁶. A este respecto el art. 1.3 del RRFESFL dispondrá que:

«En relación con los impuestos que no tienen período impositivo, el régimen fiscal especial se aplicará a los hechos imponibles producidos durante los períodos impositivos a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior [...]».

Como vemos el RRFESFL, en lugar de disponer que la opción surtirá efectos para aquellos hechos imponibles que se produzcan con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal, ha decidido regular los

¹⁵³⁶ «Son hechos imponibles instantáneos —señalaba SAINZ DE BUJANDA— aquellos que se realizan en un momento, en un período de tiempo brevísimo, por lo que su dimensión temporal queda agotada al tiempo de producirse el elemento objetivo en que el presupuesto consiste (v.gr., la venta de un producto, el cruce de la línea aduanera, la expedición de un documento)». SAINZ DE BUJANDA, F.: «Análisis Jurídico del Hecho Imponible», en *Hacienda y Derecho IV*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 386.

efectos en los impuestos de hecho imponible instantáneo *por referencia a los tributos periódicos*.

La consecuencia es que el problema que antes comentábamos vuelve a plantearse: ¿Cuáles son —a qué tributos corresponden— los «períodos impositivos» a que se refiere? El apartado a que remite no lo dice: como vimos éste se limita a señalar que el régimen fiscal se aplique al período impositivo que finalice con posterioridad al ejercicio de la opción, pero no aclara si dicho período es el del IS. *Siguiendo la lógica del Reglamento*, ésta parece, no obstante, la hipótesis más plausible. Repárese en que si partiéramos de la segunda alternativa interpretativa que antes exponíamos (a saber, que los períodos impositivos son *los de cada uno de los tributos* que integran el régimen fiscal especial), no sabríamos si una transmisión, por ejemplo, ha quedado exenta del ITP o del IIVTNU, ya que, dados los diferentes períodos impositivos de los impuestos periódicos, ello dependería de si se atiende al del IS o, por ejemplo, al del IBI o el IAE.

Evidentemente, ello produce una nueva perturbación en la gestión de los tributos locales, concretamente en el IIVTNU. Piénsese, por ejemplo, en una transmisión que se haya producido con anterioridad a la fecha en que la entidad comunique la opción, no ya al Ayuntamiento, sino a la Administración tributaria estatal. El impuesto no sólo se habría *devengado* antes de dicha comunicación, sino que, incluso, podría estar liquidado y satisfecho y, sin embargo, la posterior comunicación del ejercicio de la opción alcanzaría retroactivamente a dicho devengo en la medida en que se encontrara dentro del período impositivo del IS. De nuevo aquí, entraría en juego el art. 2.5 del RRFESFL y habría que proceder a la devolución del importe satisfecho, o a anular las actuaciones en ejecutiva si por su impago se hubiera decretado su apremio.

Ahora bien, a mi juicio, dicha opción habría de comunicarse al Ayuntamiento, en todo caso, dentro del período impositivo en que surte efectos en el IS.

En este aspecto, el art. 15.4 de la Ley 49/2002 dispone en relación a los tributos locales que:

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

El Reglamento no añade gran cosa a lo dispuesto en el precepto transcrito. En su art. 2º señala que la comunicación de la opción deberá dirigirse al ayuntamiento competente por razón de la localización del inmueble (en referencia al IBI y al IIVTNU), indicando que, en lo que concierne al IAE, se entenderá realizada con la declaración censal que ha de presentarse en la Administración tributaria estatal. Pero no especifica ni la forma, ni los plazos de

dicha comunicación, que será materia a regular por las respectivas Ordenanzas fiscales. No obstante, como se ha dicho, entiendo que el plazo —y los efectos— de dicha comunicación, habrán de ser los mismos que en el IS, de forma que comunicada al ayuntamiento *con posterioridad a la finalización* del período impositivo de dicho impuesto, sus efectos no alcanzarán a los devengos producidos durante el período impositivo anterior; incluso, en el supuesto de que la entidad hubiera comunicado temporáneamente la opción a la Administración estatal, pero no a la municipal (con la única salvedad del IAE). Hemos de pensar, en este sentido, que si la Ley hubiera querido la comunicabilidad del ejercicio de la opción para todos los tributos a que se extiende dicho régimen especial, lo hubiera dispuesto, como lo ha hecho con el IAE. La letra del art. 15.4 de la Ley 49/2002 parece avalar dicha conclusión.

Por último, se ha de indicar que tanto en lo que concierne a los tributos estatales como a los locales, la Iglesia Católica y las Iglesias, Confesiones y Comunidades Religiosas con Acuerdo de cooperación (esto es las EERR «mayores» a que se refiere el art. IV del AAE y correspondientes preceptos de los respectivos Acuerdos con las demás Confesiones), no tienen ni que comunicar la opción por el régimen especial, ni a la Administración tributaria estatal y a los Ayuntamientos, de conformidad con la DA única del RRFESFL en relación a la DA 9ª de la Ley 49/2002.

Para concluir este apartado, hemos de referirnos, por último, a la **renuncia** al régimen especial.

El artículo 1.2, pfo. segundo, del RRFESFL dispone que ésta «surtirá efectos a partir del período impositivo *que se inicie* con posterioridad a su presentación, que deberá presentarse con al menos *un mes de antelación* al inicio de aquél mediante la correspondiente declaración censal». En cuanto a los tributos locales, el art. 2.4 establece también la obligación de comunicar al ayuntamiento dicha renuncia, con la excepción del IAE, en el que se entenderá producida con la presentación de la declaración censal ante la Administración tributaria estatal.

X. EL INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS

El apdo. 2 del art. 14 establece que la aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad, regulándose en el apdo. 3 los efectos de su incumplimiento.

En dicho apdo. 3 se distinguen varios supuestos. Por un lado, su primer párrafo contiene la regla general:

«3. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento

por el IS, los tributos locales y el ITPAJD, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

A mi juicio, dicho apartado parte de la premisa de que la falta de concurrencia de los requisitos ha de ser comunicada *a partir del mismo momento* en que se produzcan los hechos impositivos del disfrute del régimen, de forma que, por un lado, las liquidaciones o autoliquidaciones que hubieran de realizarse *en lo sucesivo* se practiquen conforme al régimen que corresponda (el de las entidades parcialmente exentas en el IS, el general en los tributos locales), procediéndose, asimismo, *en tal momento*, a practicar las autoliquidaciones complementarias y las declaraciones correspondientes a los *tributos ya devengados* y no satisfechos como consecuencia de la aplicación del régimen especial. La exigencia de intereses de demora no tiene carácter sancionador, sino meramente resarcitorio.

Si esa falta de concurrencia de los requisitos no se pone de manifiesto en el mismo momento en que acaezca, proyectándose sobre hechos imponibles posteriores, entraremos en el ámbito de las conductas sancionables, sin perjuicio de la posibilidad de regularización espontánea del sujeto pasivo.

Distinto es el caso de que el cese en la concurrencia de dichos requisitos, *se manifieste* en un determinado momento, *pero se proyecte hacia atrás*, alcanzando períodos impositivos anteriores, dado que algunos de los requisitos que las ESFL han de reunir, tienen un plazo amplio para cumplirse y hasta que éste no transcurra no puede tenerse por incumplido.

En este sentido, el segundo párrafo del art. 14.3 contemplará dos supuestos:

- 1) El incumplimiento del requisito establecido en el núm. 2º del art. 3, esto es, el de destinar a la realización de los fines de la entidad el 70 por ciento al menos de sus rentas e ingresos.

Para este caso dispone la Ley, que la ESFL deberá ingresar, con sus intereses de demora, las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente. Ahora bien, si partimos del criterio de que el cumplimiento de los requisitos del art. 3º es necesario *en todo momento* para gozar de la condición de ESFL, habría de concluirse que su incumplimiento origina la pérdida de dicha condición durante todo el tiempo en que, pudiendo y debiendo cumplirse, dejó de hacerse, lo que afectaría, a mi entender, no sólo al ejercicio *en que se obtuvieron* los resultados e ingresos no aplicados, sino también a los ejercicios posteriores *en que pudieron ser aplicados*.

- 2) El incumplimiento del requisito contenido en el núm. 6º del art. 3; esto es, el relativo al destino del patrimonio.

En este supuesto la Ley señala que se deberán ingresar las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y la de los *cuatro anteriores*, así como los intereses de demora y las sanciones que, en su caso, procedan. Ha de entenderse que la limitación a cuatro años es consecuencia del límite de la prescripción, y que, en todo caso, la regularización espontánea del sujeto pasivo excluirá las sanciones a que alude.

CAPITULO V

La incidencia del derecho comunitario en el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro.

I. INTRODUCCIÓN

El presente capítulo tiene como objeto analizar la incidencia de las libertades comunitarias en el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro establecido por la Ley 49/2002, completando así la investigación desarrollada en el capítulo III sobre las asociaciones foráneas y las delegaciones de fundaciones extranjeras.

Como hemos tenido ocasión de exponer a largo de nuestro estudio, dentro del amplio y heterogéneo repertorio de organizaciones susceptibles de quedar encuadradas bajo la genérica rúbrica de «no lucrativas», el citado régimen especial, a diferencia de otros regímenes fiscales con los que coexiste, se encuentra diseñado a partir de un concreto tipo de entidades (básicamente, fundaciones y asociaciones de utilidad pública), caracterizadas no sólo por la ausencia de ánimo de lucro y la persecución de fines de interés general, sino también por su sujeción al control y supervisión del Estado. Dichas entidades, siempre que cumplan los requisitos enumerados en la Ley 49/2002 y opten por acogerse a dicho régimen, serán objeto de una especial calificación a efectos tributarios, la de «entidades sin fin de lucro», a la que aparece ligada, asimismo, la de «entidades beneficiarias del mecenazgo», brindándoseles la posibilidad de disfrutar de un trato fiscal privilegiado en lo que concierne a su propia tributación, y un tratamiento asimismo ventajoso en lo que interesa a las donaciones y aportaciones de que puedan ser objeto (mecenazgo) o a determinadas fórmulas de colaboración empresarial en la realización de sus actividades de interés general (patrocinio).

Sin embargo, en lo que se refiere a las entidades sin fin de lucro *foráneas*, la Ley 49/2002, al igual que ya ocurriera con su antecesora, sólo contemplará como eventuales destinatarias de tal régimen, a «*las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones*», sin hacer mención a entidades de ningún otro tipo ni formular excepción alguna respecto de las pertenecientes a otros Estados de la Unión Europea, aunque persigan idénticos fines y estén sujetas a análogos requisitos, lo que plantea numerosos

problemas, tanto en la interpretación del derecho nacional, como del derecho de la Unión, a cuyo estudio se contrae este capítulo.

Principiaremos dicha labor, examinando preliminarmente en qué medida el Derecho comunitario se proyecta sobre las entidades sin fin de lucro y las tensiones que se originan, fruto de la doble dialéctica, por un lado, entre los Ordenamientos nacionales y el de la Unión, y, por otro, entre competitividad e interés general. Recordaremos a este respecto, la singularidad de la Unión Europea como organización de fines, sin duda, muy amplios, pero específicos, y la repercusión del Derecho comunitario en los Ordenamientos de los Estados miembros, incluso en ámbitos en que éstos conservan sus cada vez más menguadas competencias, como sucede en materia de fiscalidad directa. Seguidamente, dada la singularidad de las entidades que nos ocupan, a caballo entre lo público y lo privado, y la asimetría derivada del no menos singular proceso de construcción de la Unión Europea, procederemos a evaluar la situación de dichas entidades, primeramente, al margen del mercado, para, a continuación, habida cuenta de su creciente participación en la vida económica, interrogarnos sobre la aplicabilidad de las libertades comunitarias a unas entidades que no tienen como fin esencial la obtención de un lucro.

Examinado ese marco, en un posterior apartado se analizarán los problemas que plantea la ya aludida restricción del régimen fiscal a las delegaciones de fundaciones extranjeras: desde la omisión de toda referencia a las asociaciones de utilidad pública de otros Estados de la UE, a la propia exigencia de que mantengan en nuestro suelo un concreto tipo de establecimiento secundario (la delegación) del que se requiere su inscripción en el correspondiente registro y su sujeción a ciertos requisitos, no sólo referidos a la personalidad y fines de la fundación extranjera, sino también a la naturaleza, ámbito y control de las actividades de dicho establecimiento, tendentes, cierto es, a su homogeneización con las fundaciones patrias, pero también, en algún modo, restrictivos de las libertades comunitarias. Todo ello, contemplado bajo el prisma de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que, inmerso en un nuevo empeño por superar la disparidad legislativa, sentará las bases para afirmar la comparabilidad de las entidades sin fin de lucro de los diferentes Estados miembros, restando pertinencia a las razones invocadas por éstos para negarles el mismo trato fiscal, amparados en las competencias nacionales, en la naturaleza y fines de dichas organizaciones y en la diversidad de concepción y regímenes a que quedan sujetas en cada país.

Finalmente, aunque ya se desprende de lo expuesto, convendrá precisar, que no realizaremos aquí un estudio de derecho comparado sobre la organización del altruismo en los Estados miembros, ni de los problemas particulares que presenta la equiparación de ciertas entidades extranjeras¹⁵³⁷, ni entraremos tampoco —al margen de las oportunas referencias— en el sugestivo tema de las ayudas de estado, que, aunque posea un claro

¹⁵³⁷ V.gr., las *charities-trustees* del derecho anglosajón.

enronque con el objeto de nuestra investigación, merece, por sí solo, un examen específico, que abordaremos en otra ulterior ocasión y sobre el que, en todo caso, existen ya interesantes trabajos¹⁵³⁸.

Acotado el objeto a que se contrae este capítulo, advertiré finalmente que, con el ánimo de facilitar la exposición, aún consciente de que se corresponden con diferentes etapas del proceso de construcción europea, utilizaré indistintamente los términos Comunidades Europeas (CCEE), Comunidad, Comunidad Europea (CE), Unión, o Unión Europea (UE), sin perjuicio de hacer, cuando sea necesario, las oportunas aclaraciones. En el mismo sentido, se ha de indicar que, para evitar todo equívoco, dadas las sucesivas reformas de los tratados fundacionales, emplearemos el acrónimo «TUE» cuando aludamos a un precepto del *Tratado de la Unión Europea* en la redacción resultante del *Tratado de Maastricht* y sus modificaciones de *Ámsterdam* y de *Niza*, dedicando la expresión abreviada «TUE(RL)» para referirnos a un precepto del mismo tras su reforma por el de Lisboa. Por su parte, en lo que concierne al *Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea*, se emplearán las siglas «TCE» para hacer referencia a su redacción inmediatamente anterior a la actual (en otro caso, se citará el Tratado de que procede la redacción a que se alude), reservándose las de «TCEE» (*Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea*) para indicar que se trata de su versión anterior al Tratado de Maastricht. Del mismo modo, cuando debamos referirnos a la redacción derivada del *Tratado de Lisboa*, utilizaremos las iniciales «TFUE», correspondientes a su actual denominación (*Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*). Por último, dado que la jurisprudencia y normativa que se citan abarcan desde los inicios de la UE, a fin de facilitar su identificación —y también porque detrás de cada precepto hay una interpretación que lo ha cargado de sentido más allá de su letra, y nos interesa mostrar la línea de continuidad o de ruptura—, salvo que el contexto lo haga innecesario, se indicará normalmente el precepto a que la sentencia o disposición se refieran, acompañados de su correspondencia en los actuales Tratados.

¹⁵³⁸ Con carácter general, sobre la competencia fiscal perniciosa y la ayudas de Estado pueden verse, entre otros, los de MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006; ESTOA PÉREZ, A.: *El control de las ayudas de Estado*, Iustel, Madrid, 2006; SOLER ROCH, M^a. T.: «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJUE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, número 14, Julio 2006; MORENO GONZÁLEZ, S.: «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria», *CREDF* núm. 132, oct.-dic. 2006, pp. 825 y ss.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria», en AAVV (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 1^a edición, marzo 2007, pág. 843 y ss., y págs. 1241 y ss. en la edición más reciente de septiembre de 2014. Más específicamente en relación con las organizaciones del tercer sector, vid.: ALGUACIL MARÍ, P.: «Entidades de economía social y ayudas de Estado», en CALVO ORTEGA, R. (Dir.), *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Civitas, Madrid, 2005, págs. 599-654.

II. LA PROYECCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

No parece necesario a estas alturas, tras más de un tercio de siglo desde nuestra incorporación a las Comunidades Europeas, insistir en el importantísimo impacto que el Derecho comunitario ha provocado en nuestro Ordenamiento. Tampoco es preciso esforzarnos en demostrar la incidencia que, más allá de lo que permite inicialmente sospechar la mera letra de los Tratados, ha tenido en nuestro Derecho tributario la jurisprudencia del TJUE relativa a las cuatro libertades que integran el llamado «mercado interior»; a saber, la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Su entendimiento por aquél como auténticos derechos subjetivos accionables frente a los Estados miembros, la relajada comprensión de su nexo con el mercado —que la nueva singladura política emprendida a partir de Maastricht consagraría luego en las libertades de circulación y de residencia, desligadas ya de todo fin económico—, y la subsiguiente reacción de los operadores, que, incitados a redescubrir sus cada vez más lejanos límites por la expansiva interpretación de que serían objeto, darán ocasión, en una interminable espiral, a nuevos y más audaces pronunciamientos del TJUE, constituyen, conocidamente, alguno de los factores que han contribuido a su arrollador efecto sobre los Ordenamientos tributarios nacionales, proyectándose, incluso, en ámbitos como el de la imposición directa, en principio excluidos de la competencia comunitaria¹⁵³⁹.

Pero, aunque, con carácter general, no sea preciso enfatizar su repercusión en nuestro Derecho, lo que sí resulta oportuno, porque el contraste entre la naturaleza de las entidades que nos ocupan —orientadas a la satisfacción del interés general— y el espacio en que dichas libertades despliegan sus efectos —el mercado— puede inducir a una conclusión precipitada, es comenzar anotando que, a pesar de la apariencia que, a primera vista, ofrecen determinados preceptos del Derecho originario de la Unión¹⁵⁴⁰ e, incluso, de la interpretación que parece desprenderse de algunas manifestaciones del propio TJUE¹⁵⁴¹, lo cierto es que también las entidades sin

¹⁵³⁹ Así también lo subrayan MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERON CARRERO, destacando que «[e]n buena medida, la jurisprudencia del TJUE ha supuesto una revolución extraordinaria de las bases y conceptos sobre los que se asientan los sistemas tributarios nacionales, especialmente por lo que se refiere al gravamen de los contribuyentes no residentes y de las inversiones u operaciones en el extranjero de los contribuyentes residentes, hasta el punto de que, en la actualidad, puede decirse que es esta jurisprudencia el principal motor de cambio de las legislaciones nacionales en materia de imposición directa» (MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERON CARRERO, J.M., «La Jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa», en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, coord.: CARMONA FERNÁNDEZ, N., CISS, Valencia, 2007, pág. 657).

¹⁵⁴⁰ Tal es, destacadamente, el caso del art. 48-II TCE, hoy art. 54 TFUE.

¹⁵⁴¹ Así, como luego veremos, la STJUE de 17 de junio de 1997, *Sodemare*, asunto C-70/95, cuando afirma en su apartado 25 que «esta disposición [en referencia al hoy art. 54

fin de lucro, con los matices y salvedades que se irán exponiendo, pueden quedar amparadas por su manto protector.

No son sólo las referidas libertades. Aunque, como se ha dicho, no podamos ocuparnos aquí del régimen de las ayudas de estado, es necesario dejar señalada, al menos, la creciente y no menos abrumadora repercusión de la doctrina del TJUE sobre dicho particular y, en el mismo sentido, el énfasis puesto por la COMISIÓN en el control de las disposiciones tributarias selectivas y la lucha contra la competencia fiscal perniciosa, a lo que se ha de añadir la variada panoplia de actos comunitarios de diverso alcance y naturaleza —el denominado *Soft law*—, que, adoptados, en principio, con el propósito de garantizar la neutralidad de las medidas fiscales nacionales, terminarán mermando aún más, por vía indirecta, el ya menguado margen de los países miembros en la utilización del tributo con fines socio-económicos, que, repárese, es la idea a que responde, en última instancia, el régimen fiscal de las ESFL.

En efecto, el Derecho de la Unión es susceptible de proyectarse sobre dichas entidades desde una doble perspectiva.

En primer lugar, desde el punto de vista de las libertades comunitarias y del principio de no discriminación. En este aspecto, aunque suponga adelantar ideas sobre las que luego habremos de detenernos, conviene avanzar que la circunstancia de que persigan fines de interés general y carezcan de propósito lucrativo no constituirá, por sí sola, un obstáculo al disfrute de dichas libertades, aunque la protección de aquél pueda justificar la imposición de ciertas restricciones. Lo verdaderamente trascendente, en unos casos, como ocurrirá respecto de las libertades de establecimiento y prestación de servicios, será que puedan ser consideradas «sociedades», a efectos del derecho comunitario, *id est*, que se trate de entidades que puedan intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, *independientemente de que su participación en la vida económica venga guiada o no por la intención de maximizar sus beneficios*. En otros, incluso, como en el ámbito cubierto por la libre circulación de mercancías y capitales, ni siquiera tal cualidad constituirá un requisito imprescindible para su disfrute, dado su carácter de libertades «reificadas»¹⁵⁴², independientes de la persona del operador.

Así pues, en la medida en que quepa sostener que las entidades que venimos estudiando, a pesar de no figurar entre sus fines la obtención de un lucro partible, pueden ser titulares de las referidas libertades, la circunstancia

TFUE] tiene por efecto asimilar, a efectos de la aplicación del capítulo relativo al derecho de establecimiento, las sociedades [...] a las personas físicas nacionales de los Estados miembros, *excluyendo sin embargo de la posibilidad de acogerse a este capítulo a las sociedades que no persiguen un fin lucrativo [...]*».

¹⁵⁴² La expresión la tomamos de BORRAJO INIESTA, I.: «Las libertades de establecimiento y de servicios en el Tratado de Roma», en AAVV (dirs., GARCÍA DE ENTERRÍA, GONZÁLEZ CAMPOS Y MUÑOZ MACHADO), *Tratado de Derecho Comunitario Europeo (Estudio sistemático desde el Derecho Español)*, Ed. Civitas, Madrid, 1986, tomo II, pág. 152.

de que el régimen fiscal de la Ley 49/2002 no contemple a las de *origen comunitario* y, respecto de las extranjeras en general, no incluya más que a una concreta tipología —las fundaciones— y, además, reduciendo su ámbito a las que se encuentren establecidas «de forma secundaria» en España, nos enfrenta de lleno a la cuestión de la compatibilidad de dicho régimen con el Derecho de la Unión.

La segunda vertiente desde la que el Ordenamiento comunitario puede proyectarse sobre el régimen fiscal de las entidades que nos ocupan, es la relativa al Derecho sobre la competencia. En este ámbito, el art. 107.1 TFUE (antiguo art. 87.1 TCE) declara incompatibles con el mercado común «*las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma*», en cuanto afecten a los intercambios comerciales intracomunitarios —e incluso a los extracomunitarios si repercuten en el mercado interior—, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, de manera que falseen o conlleven el riesgo de falsear la competencia. Dicha prohibición comprende desde las subvenciones públicas hasta los beneficios fiscales, pasando por la reducción de tipos, el aplazamiento del pago de impuestos, o cualesquiera otras ventajas similares que coloquen a los beneficiarios en una situación financiera más favorable. En este sentido, en la medida en que las entidades sin fin de lucro pueden llevar a cabo actividades económicas tanto de forma directa como indirecta, y tanto cuando realizan sus fines de interés general como cuando lo hacen con un propósito puramente instrumental con el objeto de obtener recursos económicos para el cumplimiento de dichos fines, cabe considerar que éstas puedan resultar alcanzadas también por dicha prohibición.

Finalmente, se ha de anotar que en las dos vertientes a que nos hemos referido —la de las libertades económicas y la de las ayudas de Estado—, la problemática que se plantea va a girar en torno a dos ejes: por un lado, *la dialéctica entre el Ordenamiento comunitario y los Ordenamientos nacionales*; y, por otro, *la tensión entre competitividad e interés general*. Ciertamente, en derredor de ambos ejes se sitúan también muchos de los problemas que afectan a otro tipo de entidades. Así, dilucidar si una determinada normativa nacional que pueda tener como efecto una restricción de dichas libertades se opone al Derecho comunitario o resulta amparada por «razones imperiosas de interés general», o establecer cuándo nos encontramos ante una discriminación por razón de nacionalidad o, contrariamente, ante una mera situación desventajosa fruto de la disparidad de las legislaciones de los Estados miembros, constituyen problemas habituales respecto de los que el TJUE ha tenido que pronunciarse en numerosas ocasiones. Pero, en el caso de las entidades sin fin de lucro, éstos adquieren caracteres especiales, habida cuenta de que, por un lado, su actividad se enmarca en un ámbito especialmente sensible, no sólo por encontrarse vinculada, directa o indirectamente, al interés general y a las opciones políticas y preferencias sociales de cada país, sino también porque la promoción y tutela de dichos intereses puede entrar en colisión con los objetivos del mercado único. Sin olvidar, tampoco, que los servicios de interés general, en que cabe incardinar gran parte de las actividades que constituyen el objeto de las entidades que

nos ocupan, no resultan indiferentes al Derecho comunitario, aunque éste adolezca, hasta ahora, de un acusado desequilibrio hacia el mercado, a cuya centralidad se subordinan todas las demás políticas. Por ello, antes de proseguir, conviene hacer preliminarmente algunas observaciones que nos permitan situar, dentro de un plano más general, la incidencia del Derecho de la Unión sobre el régimen especial de las entidades objeto de nuestro estudio.

1. LA UNIÓN EUROPEA COMO ORGANIZACIÓN DE FINES ESPECÍFICOS

En primer lugar, dejando al margen otros aspectos generales más frecuentemente destacados por la doctrina, como la *primacía* del Derecho comunitario, el *efecto directo* de sus normas, o la *responsabilidad* de los Estados miembros por su incumplimiento¹⁵⁴³, se ha de comenzar destacando que, aunque de características *sui generis*, la Unión Europea es una organización internacional de *fines específicos*¹⁵⁴⁴. Su relación con los Estados que la componen se articula, en esencia, sobre la base de los *principios de atribución, subsidiariedad y proporcionalidad*¹⁵⁴⁵. Ello significa, muy resumidamente: 1º) que carece de poderes generales: sólo puede actuar

¹⁵⁴³ Sobre dichos aspectos puede consultarse, entre otros, MANGAS MARTÍN, A. Y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Tecnos, Madrid, 2005, 2ª reimpresión 2007, pp. 389 y ss. Desde una óptica estrictamente tributaria, vid, MARTÍN JIMENEZ, A.: «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, nº 109-110, enero-junio 2001, pág. 111 y ss., y más recientemente también, el mismo autor, en «Introducción: Imposición Directa y Derecho Comunitario», en AAVV (coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 1ª edición, marzo 2007, pág. 633 y ss.

¹⁵⁴⁴ Así conceptuaba a las CCEE, a comienzos de la década de los ochenta, DIEZ DE VELASCO, M. (*Instituciones de Derecho Internacional Público*, tomo II, *Organizaciones Internacionales*, Edit. Tecnos, 3ª edición, Madrid, 1981, pág. 35) y, a pesar del tiempo transcurrido y de los avances que se han producido desde entonces, dicha calificación resulta aún plenamente válida. La Unión Europea no es una suerte de Estado federal, ni de ningún otro tipo (carece de poderes generales, como enseguida veremos; no tiene «territorio», sino un «espacio», y no cabe hablar en relación a la misma de «ciudadanos», en el sentido propio y riguroso en que se emplea esa expresión para referirse a los nacionales de los Estados miembros). Así lo destaca también MANGAS MARTÍN, quien a pesar de señalar que la sustancia de que se nutre el TUE, es federal (una suerte de «federalismo supranacional», según precisa), ello que no le impide afirmar rotundamente que las Comunidades Europeas «son organizaciones internacionales que, aunque participan de evidente inspiración constitucional, no admiten analogías fáciles con una estructura estatal ni tan siquiera federal. No son un Estado federal, por la evidente razón de que no son un Estado ni pretenden serlo». Vid., MANGAS MARTÍN, A. Y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Tecnos, Madrid, 2005, 2ª reimpresión 2007, págs. 67 y 108.

¹⁵⁴⁵ Sobre dichos principios, sin perjuicio de lo que a continuación se señala en el texto, puede verse, entre otros, MANGAS MARTÍN, A. Y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, op. cit., pp. 114 y ss.; y LINDE PANIAGUA, E.: «Objetivos y medios de la Unión y de las Comunidades Europeas. El sistema de competencias», en AAVV (coord. Linde Paniagua), *Políticas de la Unión Europea*, Edit. Colex, Madrid, 4ª edición, 2007, pp. 44 y ss.

dentro de los límites de las competencias conferidas para el cumplimiento de los objetivos que se le han asignado (*principio de atribución*), de lo que deriva que aquéllas que no le han sido expresamente cedidas en los Tratados siguen correspondiendo a los Estados miembros; 2º) que en aquellos ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión sólo puede intervenir en la medida en que los objetivos de la acción pretendida, debido a su dimensión o a sus efectos, no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados y puedan lograrse mejor a escala comunitaria (*principio de subsidiariedad*); y, 3º) que el ejercicio de las competencias comunitarias no puede ir más allá de lo estrictamente necesario para conseguir los fines propuestos (*principio de proporcionalidad*). En definitiva, podemos decir que, aunque los fines sean muy extensos, la competencia comunitaria es una competencia determinada, limitada y expresa¹⁵⁴⁶.

No obstante, es preciso destacar que, como contrapunto, desde mucho antes de que los Tratados mostraran la inquietud por hacer explícitos los límites a las competencias comunitarias¹⁵⁴⁷, la conciencia del carácter evolutivo y dinámico del proceso de construcción europea llevaría a incluir en la propia redacción originaria del Tratado de Roma —y sin práctica variación a lo largo de sus sucesivas reformas—, la denominada «cláusula de flexibilidad»¹⁵⁴⁸, con la que se establecería un importante paliativo a la eventual severidad del principio de atribución. Dicha cláusula, inserta en el art. 352 TFUE (antes, art. 308 TCE¹⁵⁴⁹), constituye la base jurídica que permite amparar aquellas acciones de la Unión que, en el ámbito del funcionamiento del mercado, resulten necesarias para lograr alguno de sus objetivos, sin que el Tratado haya previsto los poderes de actuación necesarios al respecto¹⁵⁵⁰. Supone, pues, el reconocimiento de unas competencias implícitas o, si se prefiere, de una cierta capacidad de la UE para autoextender sus facultades, que, sin embargo, debe ser comprendida en sus justos términos. Dicho precepto no

¹⁵⁴⁶ Así, MANGAS MARTÍN, A. Y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, op. cit., p. 115.

¹⁵⁴⁷ Como señala LINDE PANIAGUA, el primer intento de hacer explícitos los límites de los poderes conferidos a las Comunidades viene representado por el art. 3 del Acta Única de 1986, lo que, obviamente, no significa que antes no tuviera vigencia el principio de atribución. Vid., LINDE PANIAGUA, E.: «Objetivos y medios de la Unión y de las Comunidades Europeas. El sistema de competencias», en *Políticas de la Unión Europea*, op. cit. 50-51, pp. 44 y ss.

¹⁵⁴⁸ Con tal denominación se recogía en el art. I-18 de la malograda Constitución Europea.

¹⁵⁴⁹ Y, con análoga literalidad, en el art. 203 del TCEE/EURATOM.

¹⁵⁵⁰ En lugar de al «funcionamiento de mercado» —que era la expresión utilizada por el art. 308 TCE—, el art. 352 TFUE se refiere ahora a «las políticas definidas en los Tratados», pero ello no representa, realmente, un cambio significativo, ya que el mercado es una noción amplia que no se agota en las libertades económicas, comprendiendo también las políticas comunes y las de «acompañamiento», lo que ha permitido adoptar medidas en ámbitos muy dispares (política industrial, energética, medioambiental, de I+D, de protección de los consumidores, regional...). Vid., MANGAS MARTÍN, A. Y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, op. cit., pp 121-125.

significa —no debía significar, porque se ha criticado la existencia de cierto abuso en su utilización¹⁵⁵¹— que la UE posea en base al mismo un poder innovador que la permita asumir competencias no atribuidas o que la autorice a extender su ámbito más allá del marco general que establecen las disposiciones de los Tratados¹⁵⁵². Se trata, más bien, de que, partiendo del principio de atribución, se reconoce a las Instituciones comunitarias cierta capacidad de maniobra que evite la rigidez de un sistema de habilitaciones específicas, permitiendo una respuesta más inmediata en situaciones imprevistas, pero sin desbordar el ámbito de los Tratados.

Convendrá tener muy presente este marco, por cuanto que las entidades objeto de nuestro estudio *no tienen como finalidad esencial intervenir en el mercado* y, precisamente, la consecución de éste como espacio económico común para el conjunto de países de la Unión es lo que ha venido constituyendo, en cambio, el principal instrumento de la construcción europea, lo que, en un sistema basado, como se ha dicho, en el principio de atribución, plantea evidentes límites a las competencias comunitarias, sin que ello signifique, ni mucho menos, que los Estados no se vean constreñidos por el Derecho de la Unión, incluso en ámbitos en que conservan competencias, como en materia de fiscalidad directa o de protección social, por citar dos claros ejemplos en que, por reflejar las opciones políticas y las preferencias nacionales en cuanto al grado de protección y solidaridad, se manifiesta de forma más palpable el interés de los Estados en preservar su soberanía.

2. LA INCIDENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EN MATERIA FISCAL

Como ya más arriba apuntábamos al iniciar el capítulo, a diferencia de la *imposición indirecta*, que encuentra mención expresa en el propio TFUE¹⁵⁵³, la *imposición directa* —que es a la que afecta fundamentalmente el régimen fiscal

¹⁵⁵¹ Vid., sobre el particular, el comentario de MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea», *Civitas, Revista de Derecho Financiero*, núm. 109-110, enero-junio 2001, págs. 140-141.

¹⁵⁵² A este respecto se han de destacar las Declaraciones núms. 41 y 42 anejas al Tratado de Lisboa, especialmente esta última, en la que se subraya que «de conformidad con la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el artículo 308 [352] del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que forma parte integrante de un ordenamiento institucional *basado en el principio de las competencias de atribución*, no puede servir de base para ampliar el ámbito de las competencias de la Unión más allá del marco general que establecen las disposiciones de los Tratados en su conjunto, en particular aquellas por las que se definen las funciones y acciones de la Unión. Este artículo no podrá en ningún caso servir de base para adoptar disposiciones que tengan por efecto, en esencia, por sus consecuencias, modificar los Tratados sin seguir el procedimiento que éstos fijan a tal efecto». La cursiva es mía.

¹⁵⁵³ Arts. 110 a 113 TFUE (arts. 90 a 93 del antiguo TCE).

de las entidades que estamos estudiando— se sitúa, en principio, extramuros de las competencias atribuidas a las Comunidades Europeas¹⁵⁵⁴.

Ahora bien, es preciso añadir seguidamente que ello no significa que los Estados miembros no se vean constreñidos también en este ámbito por el Derecho de la Unión. Como expondría el TJUE en la conocida sentencia del caso *Schumacker*, «aunque, en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencias de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario»¹⁵⁵⁵. Piénsese, en este sentido, que ello es también una exigencia derivada del *principio de cooperación leal*¹⁵⁵⁶; principio que obliga a los Estados miembros a abstenerse de toda medida que pueda poner en peligro la realización de los fines de los Tratados, y a adoptar todas aquellas otras que sean apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los mismos o que resulten de los actos de las instituciones comunitarias,

¹⁵⁵⁴ En efecto, salvo la referencia, por una parte, a la «supresión de la doble imposición», respecto de la que el art. 293 TCE (hoy derogado) se limitaba a disponer que los Estados miembros «entablarán» entre sí negociaciones a fin de asegurar su eliminación (precepto que, además, había sido interpretado en el sentido de que *carecía de efecto directo*: Ss. TJUE de 12 de mayo 1998, *esposos Gilly*, as. C-336/96, Rec. I-02793, §§ 15-17, y de 11 de julio de 1985, *Mutsch*, as. C-137/84, Rec. p. 2681, § 11). Y, por otra parte, las muy concretas y particulares previsiones contenidas en los arts. 192 y 349 TFUE (arts. 175 y 299 TCE), habilitando a la UE para que pueda adoptar «disposiciones esencialmente de carácter fiscal» en relación con los objetivos que en materia de *medio ambiente* menciona en su art. 191 TFUE (art. 174 TCE), así como para establecer medidas específicas en el ámbito de la política fiscal en relación a las *regiones ultraperiféricas* (art. 349 TFUE), lo cierto es que ni el TUE(RL), ni el TFUE (como ya sucediera bajo la vigencia del TCE) contienen norma alguna sobre la *imposición directa*, ni atribuyen competencia sobre la misma a las Instituciones comunitarias, sin perjuicio de la incidencia que sobre esta materia puedan tener las relativas a la armonización de las legislaciones nacionales en orden al buen funcionamiento del mercado interior (cfr. art. 115 TFUE, anterior art. 94 TCE), como enseguida se hará mención (vid. *infra* nota 1558).

¹⁵⁵⁵ Sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker* (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 21. En el mismo sentido, entre otras muchas, las sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx* (C-80/94, Rec. p. I-2493), apdo. 16; de 27 de junio de 1996, *Asscher* (C-107/94, Rec. p. I-3089), apdo. 36; de 16 de julio de 1998, *ICI* (C-264/96, Rec. p. I-4695), apdo. 19; de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rec. p. I-6161), apdo. 58; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen* (C-35/98, Rec. p. I-4071), apdo. 32; y de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros* (asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727), apdo. 37; de 4 de marzo de 2004, *Comisión vs. República Francesa*, C-334/02, apdo. 21; de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C-170/05, Rec. p. I-11949, apdo. 43; de 22 de diciembre de 2008, *Bélgica-SPF Finances vs Truck Center*, C-282/07, apdos. 22-23, de 17 de septiembre de 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rec. p. I-8591, apdo. 34; de 1 de julio de 2010, *Dijkman y Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, apdo. 20; de 3 de junio de 2010, *Comisión vs. Reino de España* (C-487/08), apdo. 37-38; de 16 de junio de 2011, *Comisión vs. República de Austria*, C-10/10, apdo. 23, etc.

¹⁵⁵⁶ Dicho principio se recogía en el art. 10 TCE, debiendo anotarse que aunque con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa se suprime su redacción del nuevo TFUE, ello no significa, en absoluto, que el principio que formula haya sido derogado: su contenido pasará al nuevo art. 4 del TUE(RL).

como, fuera del ámbito fiscal, ya había indicado el mismo TJUE, entre otras, en la sentencia *Kraus*¹⁵⁵⁷.

No obstante, los límites derivados de los principios de atribución, proporcionalidad y subsidiariedad (art. 5 TUE), y las dificultades del procedimiento de armonización en materia fiscal¹⁵⁵⁸, unido a las reticencias de los Estados miembros a constreñir aún más sus competencias en este campo¹⁵⁵⁹, han provocado que el principal protagonismo haya correspondido a la jurisprudencia del TJUE, especialmente a través de la interpretación del derecho a la no discriminación por razón de nacionalidad y de las libertades económicas, sin olvidar, como dijimos, la relativa a la competencia fiscal perniciosa y las ayudas de Estado. La repercusión de dicha doctrina no sólo se ha dejado notar en el ámbito de la legislación estrictamente doméstica, sino también en los Convenios Internacionales suscritos por los países miembros, tanto entre sí como con terceros Estados.

¹⁵⁵⁷ STJUE de 31 de marzo de 1993, *kraus*, C-19/92, Rec. 1993, p. I-01663, vid. apartados 20 a 31 y especialmente este último. En efecto, en dicha sentencia se discutía la posibilidad de que un nacional comunitario pudiera hacer valer, en el país de su nacionalidad (Alemania), un título universitario de tercer ciclo expedido por otro Estado miembro (Reino Unido), en un momento en que no había sido dictada normativa comunitaria armonizadora sobre el particular. El TJUE, luego de recordar, en lo que ahora nos interesa, que, en ausencia de armonización, los Estados miembros eran los competentes para regular la utilización de dicho título en su territorio, señalaría seguidamente que, no obstante a ello, el Derecho comunitario impone límites al ejercicio de tales competencias en la medida en que las disposiciones nacionales no pueden constituir un obstáculo al ejercicio efectivo de las libertades fundamentales (en el caso, la libre circulación de personas, en su doble vertiente de libre circulación de trabajadores y de libertad de establecimiento), añadiendo que «las disposiciones de los artículos [39] y [43] del TCE ponían en práctica un principio fundamental consagrado por la letra c) del artículo 3 del Tratado, donde se dice que, a los fines enunciados en el artículo 2, la acción de la Comunidad llevará consigo la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas», y que «conforme al artículo [10] TCE, los Estados miembros están obligados a adoptar todas las medidas generales o particulares adecuadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Tratado y a abstenerse de adoptar cualquier medida que pueda poner en peligro la realización de los objetivos de dicho Tratado». El mismo principio, ya en el ámbito de la imposición directa, sería invocado también por el Abogado General Sr. SAGGIO en el párrafo 6 de las Conclusiones presentadas el 1 de diciembre de 1998 sobre el asunto *Baxter* (STJUE de 8 de julio de 1999, C 254-97, Rec. p. I-4809).

¹⁵⁵⁸ Recordaré que la *base jurídica* para la armonización, en lo que se refiere a la *imposición indirecta*, se encuentra en el art. 113 TFUE (antiguo art. 93 TCE), precepto que, eventualmente, puede servir asimismo de título para prohibir ciertas medidas adoptadas por los Estados miembros en virtud de sus competencias sobre la imposición directa, pero siempre que pongan en peligro la imposición indirecta. En cambio, para la armonización de las legislaciones nacionales en el caso de la *imposición directa* ha de acudir al art. 115 (antiguo art. 94 TCE), que no sólo exige la *unanimidad* de los Estados miembros en el Consejo, sino que también restringe los instrumentos normativos en manos de las Instituciones comunitarias a la *Directiva*, además de requerir que las disposiciones nacionales que se armonicen sobre esta base «incidan *directamente* en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior».

¹⁵⁵⁹ Con carácter general, véase nuestro comentario en la nota 1592.

Hechas las anteriores observaciones, en los siguientes apartados examinaré, primero, si la reforma de los tratados fundacionales ha comportado algún cambio en la contemplación de las entidades sin fin de lucro por el Derecho comunitario, prescindiendo del papel que éstas puedan desempeñar en el mercado. En segundo lugar, se analizará si pueden considerarse titulares de las libertades comunitarias, a pesar de tratarse de entidades que no persiguen fines lucrativos. Y, finalmente, se examinará cuál sería, en tal caso, el alcance de dicho entendimiento en lo que concierne a las restricciones que impone el régimen fiscal de que tratamos.

III. LA APLICABILIDAD DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES Y DEL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN A LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

1. LA DIMENSIÓN POLÍTICA DE LA UNIÓN EUROPEA Y LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO EN CUANTO ENTIDADES AJENAS AL MERCADO

1.1 La dimensión política de la Unión Europea

Aunque el ideal *político* de una Unión europea ha estado latente, de uno u otro modo, desde la génesis misma del proceso de integración, lo cierto es que dicho designio no lograría alcanzar acomodo en los Tratados sino hasta fechas relativamente recientes.

En efecto, a pesar de las diversas iniciativas que se fueron sucediendo a partir de la década de los setenta, la *unión política* se mantendría, prácticamente hasta las postrimerías del pasado siglo, fuera de los objetivos que los tratados fundacionales habían asignado a las instituciones comunitarias¹⁵⁶⁰. En este sentido, como recuerda Araceli MANGAS MARTÍN, el primer texto de Derecho Originario que recogió explícitamente dicho objetivo, fue el Acta Única Europea de 1986 (AUE), aunque sería necesario esperar aún

¹⁵⁶⁰ Como, con anterioridad a la firma del Acta Única, señalara el prof. RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. («Las Comunidades Europeas», en DIEZ DE VELASCO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, tomo II, *op. cit.*, pág. 312), «los objetivos generales de la construcción comunitaria son la progresiva integración económica y política de los Estados miembros. Pero, mientras que la integración económica está, en cierta medida, jurídicamente asegurada, «la unión política está... fuera de los objetivos que los tratados fundacionales habían asignado a las instituciones comunitarias, a pesar de que... esté presente en todos o casi todos los proyectos y deliberaciones que se refieren al progreso de la integración. La unión política no se puede conseguir, por tanto, desde los actuales tratados, sino que requiere un nuevo acto de voluntad política de los Estados miembros»». (La cita que incorpora el pasaje transcrito, según anota el autor, es de MEDINA, Manuel: *La Comunidad europea y sus principios constitucionales*, Madrid, 1974, p. 74. La cursiva es mía).

hasta la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea (TUE) el 1 de noviembre de 1993, para que dicha aspiración cobrase finalmente realidad¹⁵⁶¹.

La significativa inclusión en el TCE, a resultas de dicho Tratado, de una «ciudadanía de la Unión»¹⁵⁶² o, en el mismo sentido, el expresivo cambio de denominación de la más emblemática de las tres Comunidades —la Comunidad «Económica» Europea—, subrayando con la pérdida de su adjetivación originaria, el carácter *político* del nuevo rumbo, en el que, con un perfil ya más bajo, perseverarían luego los posteriores Tratados de Ámsterdam (1997) y de Niza (2001) y, sobre todo, la malograda «Constitución Europea», finalmente sustituida, sin alcanzar a tener vigencia, por una reforma más digerible del TUE y del TCE¹⁵⁶³, atestiguan claramente ese nuevo derrotero ya no exclusivamente «mercantilista» de la Unión.

Recordemos que, desde sus inicios, el proceso de construcción europea se había venido fraguando desde una visión funcionalista y pragmática que apostaba por avanzar, «paso a paso», mediante la creación de una «solidaridad de hecho»¹⁵⁶⁴, que se urdiría a partir de la integración de las economías de los Estados miembros en un espacio europeo más amplio: el *mercado común*¹⁵⁶⁵. En ese contexto, en el que las Comunidades Europeas, a pesar de sus singularidades, no pasaban de constituir unas organizaciones internacionales de mera integración económica, la idea de una «ciudadanía», por ejemplo, resultaba completamente extraña y las libertades fundamentales en que aquéllas se asentaban presentarían la lógica impronta derivada de su concepción como elementos a través de los cuales tenía lugar la realización de dicho mercado. Así, la libertad de desplazarse o la de residir en cualquier Estado de la Comunidad Europea solamente se disfrutarían en tanto en cuanto lo fueran «para trabajar», para prestar (o recibir) un servicio, o para realizar una actividad económica. Ciertamente, esa inicial visión de dichas libertades como simples instrumentos de movilización de los factores de producción al servicio de la fusión de los espacios económicos de los Estados miembros quedaría, no

¹⁵⁶¹ MANGAS MARTÍN, A. Y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, op. cit., pp. 66-67. El mismo recordatorio, realiza REMIRO BROTONS, A., en «Los límites de Europa como proyecto político», *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 8, 2004, pág. 9, nota 32 (su texto puede consultarse en www.reei.org).

¹⁵⁶² Arts. 17 a 22 TCE. Hoy, arts. 20 a 25 del TFUE.

¹⁵⁶³ Nos referimos, como es obvio, al actual *Tratado de Lisboa*.

¹⁵⁶⁴ Baste recordar en ese sentido la histórica declaración de Robert Schuman de 9 de mayo de 1950 o la contenida en el Preámbulo del TCECA («Conscientes de que Europa no se construirá más que mediante realizaciones concretas que creen primero una solidaridad de hecho, y mediante el establecimiento de bases comunes de desarrollo económico»).

¹⁵⁶⁵ Como recuerda LINDE PANIAGUA, las CCEE quedarían identificadas hasta tal punto con dicho objetivo, que durante largo tiempo su denominación misma llegó a quedar desplazada en el lenguaje corriente, siendo aludidas simplemente como el *Mercado Común*. Vid., LINDE PANIAGUA, E.: «El Mercado Interior (Libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales)», en AAVV (coord. Linde Paniagua), *Políticas de la Unión Europea*, Edit. Colex, Madrid, 4ª edición, 2007, p. 132.

obstante, mitigada por la imperturbable labor del TJUE, que iría estirando paulatinamente su manto protector hasta cubrir el círculo delimitado por los intereses vitales de su titular, sobre la base de la dignidad de la persona, el principio de no discriminación y la proscripción de toda diferencia de trato que, aun no siendo discriminatoria, supusiera una traba al ejercicio de dichas libertades y no estuviera suficientemente justificada o, simplemente, no fuera proporcionada atendido el fin que se pretendía salvaguardar con dicha restricción. Pero todo ello, inevitablemente —y esto es lo que nos interesa destacar—, siempre por referencia, más o menos inmediata, a un *agente económico*: el trabajador, el empresario, el consumidor, el usuario¹⁵⁶⁶.

Ahora bien, cuando, una vez alcanzada la «tierra prometida» por el Acta Única —ese «espacio sin fronteras interiores en que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada»¹⁵⁶⁷—, pasamos con el TUE a un proceso de integración de indiscutible naturaleza «política» y clara inspiración federal —dicho esto con todos los matices y limitaciones que se quiera—, y se habla ya sin ambages de «ciudadanos» y no de simples «operadores económicos»; cuando se declara como uno de los principios basilares de dicha Unión, la «democracia participativa», proponiéndose garantizar el diálogo con la «sociedad civil» en la toma de decisiones¹⁵⁶⁸, pretendiendo, incluso, complementar con ello la

¹⁵⁶⁶ Como señala plásticamente MANGAS MARTÍN, «[e]ra lógico que no se hablara del “ciudadano”; si el “mercado común” era el medio y éste no despeja la incógnita del horizonte político, el medio parecía que se había convertido en el fin mismo. Entonces la Institución de una ciudadanía era superflua y extraña: *nadie es ciudadano de un gran mercado*». Cfr., MANGAS MARTÍN, A. Y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, op. cit., pág. 587. La cursiva es mía.

¹⁵⁶⁷ Que es como se definiría al «mercado común», luego denominado «mercado interior» en el art. 8 A del TCE (hoy, art. 26.2 TFUE), según la redacción dada por el art. 13 del AUE, prometiéndolo su realización para antes del 1 de enero de 1993.

¹⁵⁶⁸ El art. I-47.1 de la frustrada Constitución Europea disponía precisamente bajo el rótulo «*democracia participativa*», que «Las instituciones darán a los ciudadanos y a las asociaciones representativas, por los cauces apropiados, la posibilidad de expresar e intercambiar públicamente sus opiniones en todos los ámbitos de actuación de la Unión», estableciendo en su apartado 2 que «Las instituciones mantendrán un diálogo abierto, transparente y regular con las asociaciones representativas y la sociedad civil»; idea en la que insistiría nuevamente en su art. I-50.1, al disponer que «A fin de fomentar una buena gobernanza y de garantizar la participación de la sociedad civil, las instituciones, órganos y organismos de la Unión actuarán con el mayor respeto posible al principio de apertura». Dichos preceptos de la Constitución Europea han quedado incorporados en el *Tratado de Lisboa*, con la misma literalidad, al recogerse en los nuevos arts. 11 del TUE(RL) y 15 del TFUE. Sobre la contribución de las Organizaciones no gubernamentales a una *democracia participativa* en la UE y, en general, sobre sus relaciones con la Comisión, puede verse el documento de reflexión de la COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «La Comisión y las Organizaciones no gubernamentales: el refuerzo de la colaboración», COM (2000) 11 final, de 18.1.2000. Vid., también, «La Gobernanza Europea. Un Libro Blanco», COM (2001) 428 final, de 25.7.2001, en particular, págs. 16-17.

representatividad democrática del Parlamento Europeo¹⁵⁶⁹; cuando se amplían sucesivamente sus competencias a nuevos ámbitos materiales (v.gr., en materia de medio ambiente, salud, educación, juventud, cultura...), cada vez más alejados del sólo establecimiento de un espacio común de libre comercio; o cuando se prohíbe, en suma, por no seguir alargándonos, la existencia, en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario, de cualquier tipo de discriminación por razón de nacionalidad prácticamente al margen ya de toda implicación económica, resulta lógico preguntarnos si dichos cambios han llegado a incidir en unas entidades como las que tratamos, que, si bien pueden eventualmente participar en la producción y distribución de bienes y servicios, no tienen como finalidad esencial intervenir en el mercado.

Más brevemente. Lo que estamos planteando, en suma, es si, merced al cambio de orientación operado a partir del Tratado de Maastrich, dichas entidades pueden entenderse comprendidas como tales en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario, *prescindiendo del papel que eventualmente puedan desempeñar en el mercado*.

1.2 Las entidades sin fin de lucro en cuanto a entidades ajenas al mercado

Al preguntarnos sobre la eventual incidencia del Derecho de la UE en el régimen de las ESFL, entendidas éstas como lo que esencialmente son para nuestro Derecho, es decir, como entidades que persiguen fines de interés general y no como meros agentes económicos, la primera cuestión que se nos plantea es la de si los derechos y libertades que confieren los Tratados *extramuros del mercado* —en lo que ahora nos importa, los que permiten la

¹⁵⁶⁹ Resulta revelador, en ese sentido, el Dictamen del COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL de la UE sobre «El papel y la contribución de la sociedad civil organizada en la construcción europea» (DO C 329, de 17/11/1999), aunque suscita al mismo tiempo algunas inquietudes (sobre todo si se pone en relación con determinados planteamientos neocorporativistas), cuando, en relación a su propia legitimidad y función, manifiesta sin rebozo:

«El Parlamento Europeo es elegido por los ciudadanos europeos en su calidad de ciudadanos nacionales (establecidos en un Estado miembro determinado), es decir, ejercen su derecho democrático en el marco de su identidad nacional (territorial).

[...] Pero la identidad del ciudadano se materializa también a través de su pertenencia a grupos sociales en la forma diversa de la sociedad civil organizada. La representación del PE [Parlamento Europeo] no cubre estos criterios de identidad relativos a su función en el marco de la sociedad civil organizada. Pero son precisamente esos criterios de identidad los que tiene en cuenta el Comité como representante [sic] de la sociedad civil organizada: el Comité contribuye así a la democratización a nivel europeo y puede demostrar al Parlamento que constituye un auténtico valor añadido en el proceso democrático de toma de decisiones europeo. Por sus competencias, el Comité no puede ser un competidor del Parlamento, sino que constituye un complemento lógico de su legitimidad». [Dictamen del COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL sobre «El papel y la contribución de la sociedad civil...», *op. cit.*, p. 35].

movilidad intracomunitaria y la *igualdad de trato* entre los nacionales de los distintos Estados miembros— pueden ser disfrutados únicamente por los «ciudadanos» de la Unión¹⁵⁷⁰, o si, contrariamente, también las *entidades* en que se integren o constituyan pueden ser beneficiarias de los mismos, al margen de los concretos supuestos en que les son reconocidos de forma expresa¹⁵⁷¹.

Obsérvese, que dicha cuestión no se suscita en relación a las *libertades económicas*, entre otras razones, como veremos, porque, por un lado, las relativas a la libre circulación de mercancías y capitales no se configuran por relación a un *sujeto*, sino por relación a los factores que conforman su objeto. Y, por otro, en lo que se refiere a las libertades personales de establecimiento y de prestación de servicios¹⁵⁷², porque el art. 54-I TFUE (antiguo art. 48-I TCE) establece expresamente que las sociedades y demás personas jurídicas, públicas o privadas, «*quedarán equiparadas, a efectos de la aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros*»¹⁵⁷³. Tal equiparación, sin embargo, carece de virtualidad fuera del marco de dichas libertades económicas, las cuales, a pesar del estiramiento de que han sido objeto por el TJUE, encuentran su límite y fundamento dentro del ámbito del mercado, que no es el espacio en que ahora nos situamos.

Otro tanto cabría decir en lo que se refiere al *principio de no discriminación por razón de nacionalidad*. A este respecto debe tenerse en cuenta que, aun interpretando el concepto de nacionalidad, en lo que a las entidades jurídicas se refiere, en el sentido de vinculación al Ordenamiento jurídico de un Estado miembro, de forma que, a semejanza de las personas físicas, las desigualdades basadas exclusivamente en el criterio de conexión escogido a dicho fin (v.gr., la sede estatutaria) deban ser reputadas como una discriminación encubierta, tal como con frecuencia ha entendido el TJUE¹⁵⁷⁴, lo

¹⁵⁷⁰ Adviértase que el art. 20.2 TFUE (antiguo art. 17.2 TCE) dispone que «Los *ciudadanos* de la Unión serán *titulares* de los derechos y sujetos de los deberes previstos en el presente Tratado».

¹⁵⁷¹ Tal es el caso, por ejemplo, del derecho de petición ante el Parlamento Europeo y ante Defensor del Pueblo, que se reconocen tanto a los ciudadanos como «*a cualquier persona física o jurídica que resida o tenga su domicilio social en un Estado miembro*». Cfr. arts. 24, 227 y 228.1 TFUE (anteriores arts. 21 y 194 y 195.1 TCE).

¹⁵⁷² Omitimos la libre circulación de «trabajadores», porque es evidente que ésta sólo puede tener por sujeto a una persona física.

¹⁵⁷³ Recuérdese que aunque el capítulo a que se refiere y pertenece dicho 54-I TFUE es el relativo al *Derecho de establecimiento*, sus disposiciones resultan también aplicables a la *libre de prestación de servicios*, por mor de lo dispuesto en el art. 62 TFUE (antes, art. 55 TCE).

¹⁵⁷⁴ Así, entre otras, las sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión vs. Francia* (asunto «*avoir fiscal*»), C-270/1983, Rec. 1986, p. 00273, apdo. 18; de 10 de julio de 1986, *Segers*, C-79/85, Rec. 1986 p. 02375, apdo. 13; de julio de 1993, *Commerzbank*, C-330/91, Rec. 1993, p. I-04017, apdo. 13; de 16 de julio de 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, C-264/96, Rec. p. I-4695, apdo 20; de 9 de marzo de 1999, *Centros*, C-212/97, Rec. p. I-1459,

cierto es que, en todo caso, conforme dispone el propio art. 18 TFUE (art. 12 TCE), dicho principio sólo despliega sus efectos «*en el ámbito de aplicación del presente Tratado*». En este sentido, si bien es verdad que, a diferencia de etapas anteriores a Maastricht, la igualdad de trato debe ponerse en relación ahora no sólo con la creación y funcionamiento del mercado interior, sino también con la nueva «ciudadanía de la Unión» y con los demás objetivos que se han ido adicionando a aquella originaria misión, no puede olvidarse que, con carácter general, tanto el reconocimiento de la personalidad jurídica, como los requisitos para considerar a una entidad como de utilidad pública o de interés general, sigue correspondiendo a los Estados miembros, que gozan de una amplia libertad, sin perjuicio de que éstos vengan obligados a ejercer sus competencias de modo que no vulneren el Derecho comunitario.

Así pues, no parece, en principio, que la letra de los Tratados —pese al panegírico que en éstos se dedica a la sociedad civil y sus organizaciones representativas— autorice a concluir, sin más, que las ESFL pueden gozar de los mismos niveles de libertad intracomunitaria que se reconocen a las entidades propiamente de mercado.

En efecto, si las actividades que dichas organizaciones se propongan ejercer en un Estado miembro distinto del de su constitución o residencia no suponen intervenir en la producción y/o distribución de bienes o servicios, o las prestaciones en que consisten se realizan de forma completamente gratuita, tales actividades quedarán extramuros de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios. No existe, en el marco de los Tratados, un derecho de establecimiento para fines benéficos, cívicos, religiosos o cualesquiera otros que no guarden relación con el mercado interior. Lo mismo cabe decir respecto de la libre prestación de servicios. Aun cuando los valores a que puedan servir dichas organizaciones no resulten ajenos al Derecho comunitario, no es en mérito a tales fines, sino en razón de la intervención en la vida económica de los Estados miembros, que se reconocen las citadas libertades. Piénsese que incluso en lo que se refiere a los denominados «servicios de interés económico general» (SIEG)¹⁵⁷⁵, a pesar de la importancia

apdo. 20; de 5 de noviembre de 2002, *Überseering BV contra NCC Baumanagement GmbH (NCC)*, C-208/00, Rec. 2002, p. I-09919, apdo. 57; de 30 de septiembre de 2003, *Inspire Art Ltda.*, C-167/01, apdo. 97; de 21 de enero de 2010, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI) vs État Belge*, C-311/08, apdo. 40.

¹⁵⁷⁵ La expresión «*servicios de interés económico general*» (SIEG), utilizada en los artículos 16 y 86.2 TCE y en el art. 36 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DO C 364, de 18.12.2000), es empleada hoy, igualmente, en los arts. 14 y 106.2 TFUE, así como en el artículo 1 del Protocolo núm. 26, anejo al Tratado de Lisboa, sobre los Servicios de Interés General, aunque en ninguno de ellos aparece definida. No obstante, en la nomenclatura comunitaria se venían designando con este término aquellos servicios *de naturaleza económica* a los que los Estados miembros o la Unión imponen obligaciones específicas de servicio público en virtud de un criterio de interés general. Vid., entre otros documentos, la COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN relativa a «Los servicios de interés general en Europa» (DO núm. C 281, de 26.09.1996); la COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN relativa a «Los servicios de interés general en Europa», COM(2000) 580 final, de 20.9.2000, Anexo II, p. 40; el *Libro Verde sobre los servicios de interés general*, COM(2003)270, de 21.5.2004, apartado 1.1,

que dice atribuirseles «entre los valores comunes de la Unión» y de «su papel en la promoción de la cohesión social y territorial»¹⁵⁷⁶, es su carácter «económico» lo que permite situarlos en dicho marco. Los «servicios no económicos de interés general» (SNEIG)¹⁵⁷⁷ permanecen en el ámbito de la competencia exclusiva de los países miembros¹⁵⁷⁸, quedando al margen de las normas relativas al mercado interior, la competencia y las ayudas de Estado¹⁵⁷⁹, sin perjuicio de que dichas competencias nacionales deban ejercerse, en todo caso, respetando el derecho de la Unión.

En el mismo sentido se ha de recordar que la Declaración nº 11 del Acta Final del Tratado de Ámsterdam, incorporada luego al art. I-52 de la frustrada

p. 7; ó el *Libro Blanco sobre los servicios de interés general*, COM(2004) 374 final, de 12.5.2004, p. 24.

¹⁵⁷⁶ Vid., el artículo 14 TFUE (antes, art. 16 TCE) y el artículo 1 del Protocolo núm. 26, anejo al Tratado de Lisboa, sobre los Servicios de Interés General, así como el art. 36 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DO C 364, de 18.12.2000).

¹⁵⁷⁷ Los Tratados no contemplan los «servicios no económicos de interés general» (SNEIG), con la única y reciente novedad de su mención en el art. 2 del citado Protocolo núm. 26, anejo al Tratado de Lisboa. Y mucho menos, los definen. Ahora bien, como en el caso de los SEIG, no son pocos los documentos comunitarios que se refieren a ellos. Se trataría de una categoría que, junto a la de SIEG, formaría parte de un concepto más amplio —el de «servicios de interés general» (SIG)—, tampoco definido por el Derecho de la Unión, pero que, según se desprende de la práctica comunitaria, abarcaría todos los servicios, sometidos o no a la disciplina de mercado, que las autoridades públicas consideran de interés general y están sometidos a obligaciones específicas de servicio público. Los SNEIG se caracterizarían, pues, por la ausencia de esa nota de economicidad. Al respecto véanse las referencias efectuadas en la anterior nota 1575.

¹⁵⁷⁸ En este sentido, el artículo 2 del Protocolo nº 26 anejo al Tratado de Lisboa, sobre los Servicios de Interés General, aclara expresamente que «Las disposiciones de los Tratados no afectarán en modo alguno a la competencia de los Estados miembros para prestar, encargar y organizar *servicios de interés general que no tengan carácter económico*».

¹⁵⁷⁹ Así lo entiende el Comité Económico y Social Europeo en distintos dictámenes [v.gr., en su Dictamen sobre «El futuro de los servicios de interés general» (2006/C 309/28), apartado 5.2; ó en su Dictamen sobre «Una evaluación independiente de los servicios de interés general» (2008/C 162/10), apartado 2.5]; así lo ha admitido también la propia Comisión [v.gr., en la Comunicación sobre «Los servicios de interés general en Europa». COM(2000) 580 final, de 20.9.2000, apartado 30]; y así se desprende, igualmente, de la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DUE L 376/36, de 27/12/2006), cuando, sin perjuicio de los matices que formula en relación a las actividades que reciben financiación pública y las prestadas por entidades públicas, o respecto de ciertos sectores, como el transporte o los servicios postales, que no son ahora del caso, declara al explicar su ámbito aplicativo que «*Los servicios de interés general no están cubiertos por la definición del artículo 50 del Tratado*, por lo que no están incluidos en el ámbito de aplicación de la presente Directiva», añadiendo que, en cambio, «*[l]os servicios de interés económico general son servicios que se realizan por una contrapartida económica, por lo que entran dentro del ámbito de aplicación de la presente Directiva*» (Cfr., considerando 17). En el mismo sentido, especificará en su considerando 27, en relación a los servicios sociales que «*La presente Directiva no debe afectar a los servicios sociales en los ámbitos de la vivienda, la atención a los niños y el apoyo a familias y personas necesitadas que prestan el Estado... o prestadores encargados por el Estado o asociaciones de beneficencia reconocidas como tales por el Estado [...]*». Vid., también, el art. 2.2, apdos. a) y j) de la citada Directiva.

Constitución Europea, y hoy al art. 17 del TFUE, ya disponía que la Unión «*respetará y no prejuzgará*» el estatuto reconocido en los Estados miembros, en virtud de su Derecho interno, tanto a las Iglesias, asociaciones y comunidades religiosas como a las organizaciones filosóficas y no confesionales, lo que implica que el Derecho comunitario no sólo reconoce y admite la disparidad legislativa en este ámbito, sino que parece excluir medidas tendentes a su armonización, lo que, a mi juicio, tiene su causa —y también su límite— en la contemplación de dichas entidades desde la sola perspectiva de los fines que vienen llamadas a cumplir, esto es, sin considerar su eventual participación en la vida económica de los Estados de la Unión. Es, en este último caso, cuando, de estarles permitida y producirse dicha participación, dejan de ser contempladas (exclusivamente) desde la perspectiva nacional a que remiten los citados preceptos, y pasan a serlo desde la óptica de las libertades económicas¹⁵⁸⁰.

Debemos hacer la precisión de que con ello no pretendemos decir que los servicios no económicos de interés general (SNEIG) queden por completo fuera del ámbito de aplicación de derecho comunitario, sino, más bien, que, a diferencia de los servicios de carácter económico (SEIG), carecen de una regulación específica como tales. Piénsese que aquéllos pueden quedar alcanzados por las políticas comunitarias en determinados ámbitos. En este sentido, el COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO ha venido destacando en diversos dictámenes la relación de los SIG (económicos y no económicos) con el cumplimiento de varios objetivos asignados a las Instituciones comunitarias, señalando que «la Unión, que tiene responsabilidades en la promoción del nivel y la calidad de vida en todo el territorio europeo, también tiene ciertas responsabilidades de cara a los instrumentos de aplicación de los derechos fundamentales y de la cohesión social representados por los SIG, y debe, por tanto, como mínimo, cuidar de que estos SIG existan y sean accesibles, asequibles y de buena calidad»¹⁵⁸¹.

¹⁵⁸⁰ Resulta elocuente en este sentido lo señalado en su día por la COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS en su Comunicación sobre los servicios de interés general en Europa: «según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, muchas actividades llevadas a cabo por organizaciones que desempeñan en gran medida funciones sociales, que no pretenden obtener beneficios y que en teoría no se dedican a actividades industriales o comerciales, estarán por lo general excluidas del ámbito de aplicación de las normas comunitarias de competencia y mercado interior. Esto abarca varias *actividades no económicas* de organizaciones tales como sindicatos, partidos políticos, iglesias y sociedades religiosas, asociaciones de consumidores, asociaciones culturales, organizaciones de beneficencia, caridad y ayuda. Sin embargo, *siempre que una de estas organizaciones, al realizar una tarea de interés general, se dedique a actividades económicas, la aplicación de las normas comunitarias a estas actividades económicas se regirá por los principios establecidos en la presente Comunicación respetando en especial el entorno social y cultural en el que tienen lugar las actividades pertinentes*». COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN relativa a «Los servicios de interés general en Europa». COM(2000) 580 final, Bruselas, 20.9.2000 (DO C 17 de 19.1.2001), apartado 30. La cursiva es mía.

¹⁵⁸¹ Dictamen del COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO sobre «El futuro de los servicios de interés general» (2006/C 309/28), apartado 5.2. Ahora bien, como se señala en el texto, una cosa es que las políticas comunitarias puedan afectar transversalmente a las entidades que

En todo caso, tras la reforma de los Tratados fundacionales, la ampliación de las competencias comunitarias a muy distintos ámbitos viene deparando importantes novedades en su relación con el principio de no discriminación, y también, cómo no, en el ámbito fiscal, como ya han demostrado las sentencias *Laboratoires Fournier*¹⁵⁸² y *Comisión vs. España*¹⁵⁸³, en relación a los objetivos comunitarios en materia de I+D. Sin olvidar la puerta abierta por las sentencias *Walter Stauffer*¹⁵⁸⁴ y *Hein Persche*¹⁵⁸⁵, proseguida por otras, como las recaídas en los asuntos *Missionswerk*¹⁵⁸⁶, *Comisión vs. República de Austria*¹⁵⁸⁷..., a las que más tarde tendremos ocasión de referirnos. A este respecto, son bien elocuentes las tempranas Conclusiones de la Abogada General, Sra. Juliane Kokott, presentadas en el asunto *MOTOE*¹⁵⁸⁸:

«Esta jurisprudencia no ha perdido hasta la fecha su relevancia en lo que respecta a la delimitación del ámbito de aplicación de las libertades fundamentales clásicas del Tratado CE o, como sucede en el asunto principal, a la delimitación el ámbito de aplicación de sus normas sobre competencia. Sin embargo, hay que tener en cuenta, en general, que los comienzos de esta jurisprudencia datan de una época en la que la Comunidad era esencialmente una comunidad económica. *A consecuencia de la creación de la ciudadanía de la Unión y de numerosas políticas nuevas, en concreto, en los ámbitos de educación y juventud, el Tratado CE proporciona actualmente elementos de conexión con el deporte que no tienen carácter económico.* A más tardar con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa no podrá ya ponerse en duda que el deporte es relevante para el Derecho comunitario al margen de sus aspectos económicos. Así lo pone de manifiesto el hecho de que lo mencione el título XII del futuro Tratado de Funcionamiento de la Unión, titulado «Educación, formación profesional, juventud y deporte».

nos ocupan, y otra distinta, que cuando sus actividades permanezcan enteramente al margen del mercado, sean titulares de las referidas libertades.

¹⁵⁸² Sentencia de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier vs. Direction des vérifications nationales et internationales*, C-39/04, Rec. p. I-2057.

¹⁵⁸³ Sentencia de 13 de marzo de 2008, *Comisión vs. España*, C-248/06.

¹⁵⁸⁴ Sentencia de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04.

¹⁵⁸⁵ Sentencia de 27 de enero de 2009, *Hein Persche vs. Finanzamt Lüdenscheid*, C-318/07.

¹⁵⁸⁶ Sentencia de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach eV vs. État belge*, C-25/10, apdos. 15-16.

¹⁵⁸⁷ Sentencia de 16 de junio de 2011, *Comisión vs República de Austria*, C-10/10.

¹⁵⁸⁸ Conclusiones de la Abogada General JULIANE KOKOTT, de 6 de marzo de 2008, presentadas en el asunto *Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID (MOTOE)*, C-49/07, nota 17. La sentencia es de 1 de julio de 2008, Rec. p. I-04863.

2. LA ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO EN CUANTO PARTÍCIPES DE LA VIDA ECONÓMICA DE LOS ESTADOS MIEMBROS.

Ante todo, y aún a riesgo de ser reiterativos, es preciso volver a recordar que hoy es un fenómeno absolutamente cotidiano que las entidades sin fin de lucro, por sí solas o, como crecientemente viene ocurriendo, mediante su maridaje con el Estado, intervengan también en la *producción y distribución de bienes y servicios*, sea porque el desempeño de sus fines se realice precisamente mediante su entrega o prestación, sea de forma meramente accesoria, como medio de obtener los recursos económicos que las permitan cumplir la misión que las caracteriza.

Pues bien, en el presente apartado trataremos de verificar, en primer lugar, si esta circunstancia las hace merecedoras de las libertades de establecimiento y de prestación de servicios, como habíamos apuntado al iniciar el capítulo, o si, contrariamente, como pudiera considerarse a la vista del tenor literal del art. 54 TFUE, su carencia de fines lucrativos y los cometidos de interés general que indefectiblemente están llamadas a cumplir, las alejan del disfrute de dichas libertades y, por consiguiente, de obtener un tratamiento fiscal que no coarte sus actividades transfronterizas.

En segundo lugar, nos detendremos en las libertades «reificadas», a saber, la libre circulación de mercancías y de capitales. A pesar de que la jurisprudencia del TJUE se ha ocupado de ir homogeneizando su tratamiento respecto de las libertades «personales», lo cierto es que de su distinta naturaleza derivan importantes consecuencias, que no dejarán de hacerse sentir en la disciplina fiscal de las entidades que nos ocupan, como quedaría evidenciado, según veremos, en el asunto del *Centro di Musicología Walter Stauffer*¹⁵⁸⁹ o en el asunto *Hein Persche*¹⁵⁹⁰.

2.1 Las libertades fundamentales.

2.1.1 El mercado interior como marco de interpretación.

A la hora de enjuiciar, a la luz del Derecho de la UE, el trato que la Ley 49/2002 dispensa a las ESFL constituidas en otros países miembros, resulta inevitable partir de lo que, hasta fechas no muy lejanas, ha constituido la seña identificativa por excelencia de la construcción europea: la fusión de los espacios económicos de los Estados miembros en un mercado común, del que las libertades fundamentales constituyen, indiscutiblemente, su piedra angular.

¹⁵⁸⁹ STJUE de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rec. p. I-8203.

¹⁵⁹⁰ STJUE de 27 de enero de 2009, *Hein Persche vs. Finanzamt Lüdenscheid*, C-318/07.

En este aspecto, lo primero que ha de destacarse es que la creación de un mercado único europeo no se limita al establecimiento de una mera *zona de libre comercio*. No es la sola movilidad intracomunitaria de los factores de producción lo que se pretende. El propósito es el establecimiento de un mercado único «con las características de un mercado interior»¹⁵⁹¹, lo que no sólo entraña la eliminación de las fronteras interiores, el establecimiento de una política aduanera y comercial común, y la abolición de aquellas medidas que impidan o dificulten la accesibilidad a los mercados de los países miembros, sino también la coordinación de sus políticas nacionales y la progresiva aproximación de sus legislaciones, a fin de construir un espacio jurídico, si no «único» —por cuanto los Estados siguen conservando importantes competencias—, sí cuando menos «armonizado», en la medida necesaria para el funcionamiento de dicho mercado¹⁵⁹².

En todo caso, como resulta evidente, un presupuesto indispensable para ese cabal funcionamiento del mercado interior es que la competencia no aparezca falseada por políticas proteccionistas de los Estados que privilegien a las empresas nacionales frente a sus competidoras de otros países de la

¹⁵⁹¹ En este sentido, por todas, la STJUE de 9 de febrero de 1982, *Polydor Limited et RSO Records Inc. contra Harlequin Records Shops Limited et Simons Records Limited*, asunto 270/80, *Rec. 1982*, p. 00329, apartado 16.

¹⁵⁹² Como señala LINDE PANIAGUA, «El *mercado interior* elevado hasta sus últimas consecuencias (el mercado único) exige uniformidad de ordenamientos, uniformidad de los operadores y uniformidad de las técnicas», pero, además de las dificultades que tal unificación comportaría en una Europa en que las fuerzas centrífugas son considerables, una uniformidad completa tampoco tendría por qué ser un modelo eficaz. A su juicio, la centralización de competencias no tiene por qué ser el paradigma para cualquier objetivo comunitario. La cuestión, a su entender, es determinar el grado de unificación o aproximación de Ordenamientos jurídicos que exige el mercado interior para ser eficaz. [Vid., LINDE PANIAGUA, «El mercado interior (libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales)», en AAVV, *Políticas de la Unión Europea, op. cit.*, Cap. III, p. 136].

No obstante, debemos anotar a este respecto que, desde las dos últimas décadas del pasado siglo, y por causas diversas, se ha producido un importante cambio respecto del papel de la «armonización legislativa». Por un lado, en materia de competencia, por el paulatino abandono de dicho instrumento en favor del principio del «mutuo reconocimiento», a raíz de la STJCE 20 de febrero de 1979, C-120/78, *Rewe (Cassis de Dijon)*; por otro, con distinto significado, por la creciente resistencia de los Estados nacionales, que han venido reclamando, en base al principio de subsidiariedad, un mayor espacio y protagonismo frente a la uniformidad del Derecho comunitario, a lo que no resulta ajena la influencia de diversas corrientes de signo economicista (v.gr., del análisis económico del derecho), y el propio efecto de la globalización de los mercados de capitales, que han dado lugar, en muchos ámbitos, al repliegue de los intentos armonizadores en pro de la llamada «autorregulación» (recuérdese el Informe WINTER, a que nos referimos al hablar de los Grupos de empresas), de lo que, en el ámbito jurisprudencial europeo, sería muestra la sentencia *Centros* (STJCE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd vs. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, asunto C-212/97). Todo lo cual, a la postre, ha dado lugar a la «competencia entre Ordenamientos», antaño reprobada y ahora, al parecer, redimida por sus bondades desde el punto de vista de la eficiencia e, incluso, por su capacidad indirecta para producir esa armonización (vid., en este último sentido, el apartado 20-III y la nota 48 de las Conclusiones del Abogado General LA PERGOLA en el citado asunto *Centros*).

Unión, o que obstaculicen las libertades reconocidas por el TFUE, impidiendo o haciendo menos atractivo su ejercicio.

Es, desde ese prisma, desde el que han de contemplarse tanto la interdicción de las ayudas de Estado como las libertades comunitarias. En este sentido, aunque éstas, en cuanto suponen la equiparación con los nacionales de los extranjeros comunitarios, no constituyan sino una especificación del principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el ámbito del funcionamiento del mercado interior¹⁵⁹³, debe tenerse en cuenta que dichas libertades, más que al servicio de la igualdad —que también—, son instrumentos dirigidos a garantizar la accesibilidad a los mercados de los Estados miembros¹⁵⁹⁴. De ahí que se proscriban no sólo las medidas que impliquen *discriminación*, sino también aquellas otras que, sin suponer abiertamente una diferencia de trato por no establecer requisitos distintos de los que se exigen a las personas o entidades nacionales, constituyan, no obstante, una *restricción* al ejercicio de dichas libertades¹⁵⁹⁵, tanto en lo que respecta a las personas o entidades extranjeras comunitarias como, incluso, a sus propios nacionales cuando se hallen en una situación equiparable¹⁵⁹⁶, y no se encuentren suficientemente justificadas o, aun estándolo, no resulten *proporcionadas* en relación a los fines perseguidos, en el sentido de que, para que puedan estimarse conformes al Derecho comunitario, deben ser indispensables y adecuadas para la consecución del objetivo propuesto, no han

¹⁵⁹³ A ello se debe precisamente que cuando resulten aplicables no sea necesario acudir al art. 18 TFUE (art. 12 TCE), porque éstas ya son el reflejo del principio general de no discriminación por razón de la nacionalidad. Véanse a este respecto las sentencias de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach eV vs. État belge*, C-25/10, apdos. 18-19; de 21 de enero de 2010, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI) vs État Belge*, C-311/08, apdos. 31-32; de 26 de octubre de 2010, *Ingrid Schmelz vs Finanzamt Waldviertel*, C-97/09, apdos. 44-45; de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apdos. 38 y 39; de 11 de octubre de 2007, *Erika Waltraud Ilse Hollmann vs Fazenda Pública*, C-443/06, Rec. p. I-8491, apdos. 28 y 29; de 17 de enero de 2008, *Lammers & Van Cleeff NV vs. Belgische Staat*, C-105/07, Rec. p. I-173, apdo. 14; y las que en ellas se citan.

¹⁵⁹⁴ Así lo destacaría con toda claridad, hace ya casi tres décadas, BORRAJO INIESTA, al señalar que aunque la profundización de las libertades comunitarias se presenta como desarrollo lógico del imperativo de no discriminación, «la finalidad que orienta e impulsa dicho desarrollo no es el principio de igualdad, sino el de libertad intracomunitaria». BORRAJO INIESTA: «Las libertades de establecimiento y de servicios en el Tratado de Roma», en AAVV, *Tratado de Derecho Comunitario Europeo (Estudio sistemático desde el Derecho Español)*, dirs., GARCÍA DE ENTERRÍA, GONZÁLEZ CAMPOS Y MUÑOZ MACHADO, Civitas, Madrid, 1986, tomo II, p. 163.

¹⁵⁹⁵ Sobre el particular, vid., GONZÁLEZ GARCÍA, Gabriela, «Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y de restricción en el Derecho comunitario», *IEF*, Doc. núm. 8/04, pp. 18-19.

¹⁵⁹⁶ Así, entre otras, la sentencia de 27 de septiembre de 1988, *Daily Mail y General Trust*, C-81/87, Rec. p. 5483, apartado 16, ó la de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 21.

de existir medidas menos restrictivas y no pueden ir más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar su propósito¹⁵⁹⁷.

Pues bien, como no es difícil de entender, sin perjuicio de las competencias que se reconocen a las Instituciones comunitarias para la armonización de las legislaciones y la coordinación de las políticas nacionales de los Estados miembros, o de los propios acuerdos que éstos puedan adoptar para el mutuo reconocimiento de las entidades constituidas con arreglo a sus respectivos Derechos, la coexistencia de una pluralidad de Ordenamientos basados en distintas sensibilidades y tradiciones obliga, a la hora de aplicar el Derecho de la Unión, a que los distintos agentes económicos se contemplen desde una perspectiva *funcional*, prescindiendo de las concretas formas que puedan revestir de acuerdo con las tipologías acuñadas en cada uno de los sistemas jurídicos nacionales. Es en esa clave en la que habrá de interpretarse, como luego se verá, tanto el término «sociedad» que luce en el art. 54 TFUE, como el concepto de «empresa» que se menciona en el art. 107.1 del mismo Tratado¹⁵⁹⁸.

2.1.2 Las libertades personales de establecimiento y prestación de servicios

¹⁵⁹⁷ Por todas, las sentencias de 4 de diciembre de 1986, *Comisión vs Alemania*, C-205/84 (Rec.1986, p. 03755), apdo. 52; de 25 de julio de 1991, *Sager*, C-76/90 (Rec. 1991, p. I-04221), apdos. 15 y 17; de 25 de julio de 1991, *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (C-288/89, Rec. p. I-4007), apdo. 15; de 3 de octubre de 2002, *Danner*, C-136/00, apdo. 51; de 13 marzo 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, asunto C-524/04, apartado 78 y ss.; etc.

Véase también a este respecto, la importante Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DUE L 376/36, de 27/12/2006), en particular, los considerandos 40 y 65 y los artículos 9, 13 a 16, y 18.

¹⁵⁹⁸ No obstante, es importante dejar advertido a este respecto que aunque los aspectos formales ocupen un lugar secundario y tanto las libertades fundamentales como las normas sobre la competencia tengan como objetivo común la realización del mercado interior, ello no significa que haya de identificarse el concepto de «sociedad», que es el que se utiliza para delimitar los titulares del derecho de establecimiento y de la libre prestación de servicios, con el de «empresa», que es sobre el que pivota la aplicación de las normas del derecho sobre la competencia y las ayudas de Estado. Como, en relación a la libre prestación de servicios, señaló el Abogado General Sr. M. POIARES MADURO, en sus Conclusiones de 10 de noviembre de 2005 sobre el asunto *Fenin* (STJUE de 11 de julio de 2006, C-205/03 P), «el ámbito de aplicación de la libre competencia y el de la libre prestación de servicios no son totalmente coincidentes. Nada impide calificar de prestación de servicios una transacción que implique un intercambio, aunque las entidades que hayan participado en el intercambio no sean empresas a efectos del Derecho de la competencia. [...] [L]os Estados miembros pueden excluir del ámbito de la competencia ciertas actividades si las organizan dando prioridad al principio de solidaridad, con la consiguiente exclusión del Derecho de la competencia. En cambio, el modo en que una actividad está organizada a nivel nacional no influye en absoluto en la aplicación del principio de libre prestación de servicios. Así, aun cuando una prestación de servicios sanitarios gratuitos constituya sin duda alguna una actividad económica a efectos del artículo 49 CE, no se deriva de ello necesariamente que las entidades que la ejerzan estén sometidas al Derecho de la competencia» (apartado 51 de las citadas Conclusiones).

Como es sabido, en su Tercera Parte, bajo la rúbrica «Políticas y acciones internas de la Unión», el TFUE dedica los capítulos 2 y 3 del Título IV, al derecho de establecimiento y a la libre prestación de servicios, respectivamente¹⁵⁹⁹. Pues bien, el derecho de establecimiento implica la posibilidad de que un nacional comunitario participe, *de forma estable y continua*, en la vida económica de un Estado miembro distinto del de su origen, favoreciendo así la interpenetración económica y social en el interior de la Comunidad, en el ámbito de las actividades por cuenta propia¹⁶⁰⁰. Conforme al art. 49-II TFUE (anterior art. 43-II TCE), tal derecho conlleva el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y sociedades, en las mismas condiciones fijadas por la legislación del país de acogida para sus propios nacionales, comprendiendo el derecho a ejercer su actividad en el Estado anfitrión *por medio de filiales, sucursales o agencias*¹⁶⁰¹. Esto es, comporta no sólo el derecho de establecimiento principal, sino también la facultad de crear y mantener simultáneamente más de un centro de actividad sobre el territorio de la UE¹⁶⁰².

Elementos caracterizadores de esta libertad, por cuanto, ni desde el punto de vista de las actividades, ni desde el punto de vista de la regla de trato nacional, va a existir diferencia con la libre prestación de servicios, serán, por un lado, el concepto de establecimiento y, por otro, el carácter permanente o duradero con que se proyecta ejercer la actividad en el otro Estado.

En efecto, el derecho de establecimiento implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una *instalación permanente* en otro país miembro por una *duración indeterminada*¹⁶⁰³. Debe precisarse que el carácter

¹⁵⁹⁹ Sin variación esencial, en lo que aquí interesa, dichos capítulos se corresponden con los capítulos 2 y 3 del Título III de la Tercera Parte del viejo TCE, que se articulaba bajo la rúbrica de «Políticas de la Comunidad».

¹⁶⁰⁰ Por todas, sentencias del TJUE de 21 de junio de 1974, *Reyners*, as. 2/74, Rec. p. 631, apartado 21; de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 25; de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, apdo. 18, y de 26 de octubre de 2010, *Ingrid Schmelz vs Finanzamt Waldviertel*, C-97/09, apdos. 36-38.

¹⁶⁰¹ Entre otras, sentencias de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 20; de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 35; de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 30; de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, C-471/04, Rec. p. I-0000, apartado 29; de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (cit.), apdo. 17.

¹⁶⁰² *Ex multis*, sentencias de 12 de julio de 1984, *Klopp*, C-107/83, Rec. p. 2971, apdo. 19; de 20 mayo de 1992, *Ramrath*, C-106/91, Rec. p. I-03351, apdo. 20; de 7 de julio de 1988, *Stanton y L'Etoile 1905 SA*, C-143/87, Rec. p. 3877, apartado 11; y de 7 de julio de 1988, *Wolf y Microtherm Europe*, asuntos acumulados 154/87 y 155/87, apartado 11.

¹⁶⁰³ Así se desprende, por ejemplo, de las sentencias del TJUE de 25 de julio de 1991, *Factortame*, C-221/89, Rec. p. I-3905, apartado 20, y de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 54. Por su parte, el art. 4, 5) de la Directiva 2006/123/CE (cit.) relativa a los servicios en el mercado interior, define como «establecimiento», el «ejercicio efectivo de una *actividad económica* a que

duradero o temporal de las actividades debe apreciarse no sólo en función de la duración, sino también de su frecuencia, periodicidad o continuidad¹⁶⁰⁴ y sin excluir la posibilidad de que, en el caso de prestaciones de servicios de carácter temporal, el prestador se dote de cierta infraestructura en el Estado miembro en el que presta el servicio (V.gr., una oficina, un despacho o un estudio) en la medida en que sea necesaria para hacer efectiva la prestación, sin implicar su establecimiento en dicho Estado¹⁶⁰⁵. En definitiva, pues, la existencia de un centro de actividad y la vocación de perdurabilidad de su presencia en el Estado de acogida, constituyen las notas distintivas que permitirán caracterizar el derecho de establecimiento frente a la libre prestación de servicios.

Por su parte, esta última libertad, como se desprende ya de lo expuesto, se refiere, en principio, al caso en que el prestador se encuentra establecido en un Estado miembro distinto de aquél en que tiene lugar la prestación¹⁶⁰⁶. Sin embargo, aunque el art. 57 TFUE (art. 50 TCE) sólo menciona la «prestación de servicios activa», a saber, el supuesto en el que el prestador ofrece sus servicios en el lugar donde se encuentra el destinatario¹⁶⁰⁷, la jurisprudencia del TJUE se ha encargado de precisar que su contenido es más amplio: supone que quien presta y quien recibe el servicio estén establecidos en dos países miembros diferentes¹⁶⁰⁸, de forma que tanto el prestador podrá ejercer

se hace referencia en el artículo 43 del Tratado —se refiere al art. 43 TCE, hoy art. 49 TFUE— por una *duración indeterminada* y por medio de una *infraestructura estable* a partir de la cual se lleva a cabo efectivamente la prestación de servicios».

¹⁶⁰⁴ Sentencias de 30 de noviembre de 1995, *Reinhard Gebhard vs. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, C-55/94, Rec.1995, p. I-04165, apdo. 27, y de 13 de febrero de 2003, *Comisión vs Italia*, C-131/01, Rec. p. I-1659, apdos 22-25.

No obstante, conviene advertir que el mero hecho de que un operador económico establecido en un Estado miembro preste servicios con cierta frecuencia o regularidad en otro Estado miembro no es suficiente para concluir que nos encontramos en el ámbito de la libertad de establecimiento. Debe tenerse en cuenta que «ninguna disposición del Tratado permite determinar, de manera abstracta, la duración o la frecuencia a partir de la cual la prestación de un servicio o de un determinado tipo de servicio en otro Estado miembro no puede considerarse ya una prestación de servicios en el sentido del Tratado» (así, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, *Schnitzer*, C-215/01, Rec. p. I-14847, apdos. 30 y 31; y de 26 de octubre de 2010, *Schmelz vs Finanzamt Waldviertel*, C-97/09, apdo. 42), al margen de que puede resultar difícil decir con seguridad, *a priori*, si dichos servicios solamente se prestarán una vez o muy ocasionalmente o, al contrario, de manera repetida o con cierta regularidad. Se impone, pues, un análisis en cada caso, que permita confirmar la concurrencia de dichas dos notas.

¹⁶⁰⁵ Vid., Sentencias *Reinhard Gebhard* (cit.), apdo. 27, y *Schnitzer* (cit.), apdo. 28.

¹⁶⁰⁶ El art. 56-I TFUE (art. 49-I TCE) dispone literalmente que «En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Comunidad *para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un país de la Comunidad que no sea el del destinatario de la prestación*».

¹⁶⁰⁷ Sentencia de 11 de septiembre de 2007, C-76/05, *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, apdo. 36.

¹⁶⁰⁸ Así, la sentencia *Gebhard*, (cit.), apdo. 22.

temporalmente su actividad en el Estado donde se lleve a cabo la prestación, «en las mismas condiciones que imponga ese Estado a sus propios nacionales» (art. 57-III TFUE), como el beneficiario desplazarse al otro Estado miembro para recibir el servicio de que se trate, sin ser objeto de restricciones, ya que esta libertad no sólo asiste al prestador, sino también a los destinatarios de los mismos¹⁶⁰⁹. Más aún, ésta comprende los *servicios prestados desde un Estado miembro a otro*, incluso en los supuestos en que ni los prestadores de dichos servicios, ni sus destinatarios reales o potenciales, crucen físicamente las fronteras, como acaece en la oferta de servicios por teléfono o por internet¹⁶¹⁰.

Por otro lado, interesa destacar que los servicios transfronterizos que constituyen su objeto han de tener *carácter oneroso*; o, dicho de otro modo, que esta libertad sólo alcanza a las prestaciones realizadas «normalmente» a cambio de una «remuneración»¹⁶¹¹, lo que, evidentemente, reviste una innegable trascendencia para las ESFL, cuya labor se desenvuelve frecuentemente de forma gratuita y que, por consiguiente, podrían quedar fuera de su ámbito. No obstante, debe anotarse seguidamente que incluso en aquellos casos en que las prestaciones no se realizan a cambio de un precio, no por ello van a quedar necesariamente al margen de dicha libertad. Aunque la característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que ésta constituye la contrapartida económica de la prestación recibida¹⁶¹², la exigencia de tratarse de prestaciones remuneradas no supone, sin embargo, que el servicio deba ser pagado ineludiblemente por sus beneficiarios¹⁶¹³, lo que ha

¹⁶⁰⁹ Sin ánimo exhaustivo, sentencias del TJUE de 31 de enero de 1984, *Luisi y Carbone*, 286/82 y 26/83, Rec. p. 377, apdos. 10 y 16; de 2 de febrero de 1989, *Cowan*, C-186/87, Rec. p. 00195, apdo. 15; y de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, apdo. 31; Conclusiones del Abogado General VAN GERVEN, de 13 de enero de 1993, relativas al asunto *kraus*, C-19/92 (STJUE de 31-03-1993), apdo. 18; sentencias de 28 de abril de 1998, *Kohll vs. Union des caisses de maladie*, C-158/96, Rec. p. I-1931, apdo 35; de 29 de abril de 1999, *Ciola*, C-224/97, Rec. p. I-2517, apdo 11; de 26 de octubre de 1999, *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, Rec. p. I-7447, apdo 34; de 3 de octubre de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GMBH vs. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, C-290/04, apdo 32; y de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, C-76/05, apdo. 36.

¹⁶¹⁰ Así, el Abogado General Sr. Philippe LÉGER, en las Conclusiones presentadas en el asunto *Scorpio* el 16 de mayo de 2006 (apdos. 106 y 107), recordando al respecto las sentencias de 10 de mayo de 1995, *Alpine Investments* (C-384/93, Rec. p. I-1141) y de 6 de noviembre de 2003, *Gambelli y otros* (C-243/01, Rec. p. I-13031), apartados 53 y 54.

¹⁶¹¹ Artículo 57, pfo. primero, TFUE (antiguo artículo 50 TCE)

¹⁶¹² En tales términos, las sentencias del TJUE de 27 de septiembre de 1988, *Estado Belga contra René Humbel y Marie-Therese Edel*, C-263/86, Rec. 1988, página 05365, apartado 17; de 7 de diciembre de 1993, *Wirth*, C-109/92, Rec. 1993 página I-06447, apdos. 15 y 16; y de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, C-76/05, apartado 38. Véase también, en el mismo sentido (aunque dictada en el específico ámbito del IVA), la STJUE de 3 de marzo de 1994, *Tolsma*, asunto C-16/93, Rec. 1994, página I-00743, apdo. 14.

¹⁶¹³ En este sentido, las sentencias de 26 de abril de 1988, *Bond van Adverteerders y otros*, 352/85, Rec. p. 2085, apartado 16; de 11 de abril de 2000, *Deliège*, asuntos acumulados C-51/96 y C-191/97, Rec. p. I-2549, apartados 56 y 57; y de 12 de julio de 2001, *Smits y*

dado pie a estimar, quizá con cierto exceso, «que la práctica totalidad de los servicios prestados en el ámbito social pueden considerarse “actividades económicas” en el sentido de los artículos 43 y 49 del Tratado CE» (hoy, arts. 49 y 56 del TFUE)¹⁶¹⁴.

2.1.2.1 Las entidades sin fin de lucro como titulares de la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios

Sintetizados los rasgos fundamentales del derecho de establecimiento y de la libre prestación de servicios, corresponde ahora destacar otro aspecto no menos esencial a que ya antes nos referimos: que ambas libertades no sólo van a poder ser disfrutadas por los «nacionales comunitarios», en el sentido estricto de personas físicas nacionales de los Estados miembros, sino también por las «sociedades» y «demás personas jurídicas». En efecto, el art. 54-I TFUE (antiguo art. 48-I TCE), aplicable tanto en el ámbito del derecho de establecimiento como en el de la libre prestación de servicios, por mor de lo dispuesto en el art. 62 TFUE (anterior art. 55 TCE), establece, a la sazón, que

«Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad quedarán equiparadas, a efectos de la aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros»,

señalándose seguidamente en su párrafo segundo que

«Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo».

Así pues, el concepto de «sociedad» del art. 54 TFUE, negativamente delimitado mediante la expresa exclusión de las «que no persigan un fin lucrativo», se erige en una noción clave para el disfrute de dichas libertades personales.

1) El concepto de «sociedad» del artículo 54 TFUE

Peerbooms, asunto C-157/99, apdos. 56-58. Igualmente, el Abogado General Sr. M. POIARES MADURO, en sus Conclusiones de 10 de noviembre de 2005 sobre el asunto *Fenin* (STJUE de 11 de julio de 2006, C-205/03 P).

¹⁶¹⁴ Cfr., COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN, «Aplicación del programa comunitario de Lisboa Servicios sociales de interés general en la Unión Europea», COM(2006) 177 final, Bruselas, 26.4.2006, p. 7.

A la hora de establecer el significado de dicho concepto, lo primero que debe destacarse es la improcedencia de interpretar dicho término en el sentido que pueda atribuírsele en las legislaciones internas de los países miembros. Como señalara el TJUE en su sentencia de 16 de junio de 1987, «*el recurso a disposiciones del ordenamiento jurídico interno para limitar el alcance de las disposiciones del Derecho comunitario tendría como efecto debilitar la unidad y la eficacia de dicho Derecho, y no puede admitirse en consecuencia*»¹⁶¹⁵. Más recientemente, lo destacaría también la Abogada General STIX-HACKL en sus Conclusiones sobre el asunto del *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, cuando, enfrentada a la calificación de una actividad de arrendamiento (actividad que, conforme al Ordenamiento alemán, constituía una mera gestión del patrimonio y no una actividad empresarial autónoma), recordara nuevamente que «*la interpretación de un concepto jurídico comunitario no puede, como regla general, guiarse por una normativa interna*»¹⁶¹⁶. Y, en el mismo sentido cabría traer a colación, entre otras, la ya clásica sentencia de 15 de julio de 1964 (caso *Costa contra ENEL*)¹⁶¹⁷, o la de 17 de diciembre de 1970 (asunto *Internationale Handelsgesellschaft*)¹⁶¹⁸ y, en general, todas aquéllas que proclaman el carácter autónomo y la primacía del Derecho comunitario respecto de los Ordenamientos internos, pues, como señala plásticamente MARTÍN JIMÉNEZ, al hilo del comentario de diversos conflictos suscitados por el TC alemán, «si se admitiera la autointerpretación no habría manera de garantizar la eficacia de los tratados internacionales»¹⁶¹⁹.

Por consiguiente, a la hora de desentrañar el significado del concepto de «sociedad» del art. 54 TFUE, no cabe acudir a lo que en cada Ordenamiento interno se entienda como tal. Resulta particularmente oportuna a este respecto, la certera advertencia de BORRAJO INIESTA¹⁶²⁰, cuando alerta de que una

¹⁶¹⁵ STJUE de 16 de junio de 1987, C-118/85, *Comisión vs. Italia*, Rec. 1987, p. 02599, apdo. 11.

¹⁶¹⁶ Conclusiones de la Abogada General Christine STIX-HACKL, presentadas el 15 de diciembre de 2005, en el asunto *Centro di Musicologia Walter Stauffer vs. Finanzamt München für Körperschaften*, C-386/04, Rec. p. I-8203, apdos. 45 y 46.

¹⁶¹⁷ STJUE de 15 de julio de 1964, affaire 6/64, *Flaminio Costa contre E.N.E.L.*, Rec. p. 1159.

¹⁶¹⁸ Sentencia de 17 de diciembre de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft vs. Einfuhr-Und Vorratsstelle fuer Getreide und Futtermittel*, (affaire 11/70, Rec. p. 1125), en cuyo apartado 3, señala a este respecto que «[...] el recurso a normas o conceptos jurídicos del Derecho nacional, para apreciar la validez de los actos de las Instituciones de la Comunidad, tendría por efecto menoscabar la unidad y la eficacia del Derecho comunitario; [...] *la validez de dichos actos sólo puede apreciarse con arreglo al Derecho comunitario*; [...] en efecto, al Derecho nacido del Tratado, surgido de una *f fuente autónoma*, por su propia naturaleza no se le puede oponer ninguna norma del Derecho nacional, sin perder su carácter comunitario y sin que se cuestione el fundamento jurídico de la Comunidad misma [...]».

¹⁶¹⁹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea», *Civitas, Revista de Derecho Financiero*, núm. 109-110, enero-junio 2001, pág. 151.

¹⁶²⁰ BORRAJO INIESTA, I.: «Las libertades de establecimiento y de servicios en el Tratado de Roma», *op. cit.*, tomo II, pág. 203.

interpretación de dicho término basada en nociones de la legislación nacional podría conducir a una desacertada simplificación, como sería la de contraponer, por un lado, a las «*sociedades*» y, por otro, a las «*asociaciones y fundaciones*», decretando sin más la exclusión de éstas últimas del Derecho comunitario. En este sentido, no sólo no cabe identificar el concepto de sociedad del art. 54 TFUE con la idea de persecución de un lucro partible, presente en muchos de los Ordenamientos de los Estados miembros como criterio de distinción de las «*sociedades*» frente a otras formas jurídicas (entre ellos, el nuestro: art. 1665 Cc y 116 Ccom), sino que ni siquiera cabe reconducir su significado a la categoría más general de «*persona jurídica*», a que también se alude en el citado art. 54. Como ha puesto de relieve la doctrina¹⁶²¹, determinadas figuras societarias como la «*sociedad mercantil abierta*» del Derecho alemán o la «*sociedad bajo una razón social*» del Derecho holandés, entran en el ámbito comunitario aunque carezcan de personalidad jurídica, de forma que tampoco ese dato constituye un elemento indispensable, aunque, en lo que aquí nos interesa, la mayor amplitud de este último concepto respecto del que suele utilizarse en los Ordenamientos nacionales para individuar el de sociedad, sirva también para impedir la exclusión *apriorística* de las entidades de que tratamos¹⁶²².

Así pues, como ya habíamos anticipado, el concepto de sociedad que el Derecho comunitario maneja, ha de contemplarse desde una perspectiva *funcional*, prescindiendo de las concretas formas que revistan en cada uno de los Ordenamientos jurídicos nacionales, y teniendo presente el funcionamiento del mercado interior como objetivo cardinal; es decir, atendiendo a la idea de su aptitud para participar en la vida económica de los Estados miembros.

2) El significado de la exclusión de las que no persigan fines lucrativos

Aunque las libertades consagradas en la Tercera Parte del TFUE son libertades *económicas*, hemos de apresurarnos en destacar que ello no significa que la circunstancia de haberse constituido *sin fin de lucro* represente un óbice para que las entidades que nos ocupan puedan entenderse comprendidas dentro de su ámbito.

¹⁶²¹ Cfr., BORRAJO INIESTA, I.: «Las libertades de establecimiento y de servicios...», *op. cit.*, p. 203.

¹⁶²² En la Directiva sobre servicios se señala en este sentido que «El concepto de “persona jurídica” de acuerdo con las disposiciones del Tratado en materia de establecimiento deja libertad para que los operadores elijan la forma jurídica que consideran conveniente para realizar su actividad. Por tanto, las personas jurídicas en el sentido del Tratado incluyen todas las entidades constituidas en virtud de la legislación del Estado miembro, o que se rigen por la misma, independientemente de su forma jurídica». Cfr., Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (cit.), considerando núm. 38.

Téngase en cuenta que, aunque el párrafo 2º del art. 54 TFUE exceptúa expresamente del concepto de sociedad a «*las que no persigan un fin lucrativo*», dicho precepto no puntualiza, por ejemplo, si se refiere al lucro en sentido *objetivo o subjetivo*. Es decir, no aclara si exceptúa del ámbito de la libertad de establecimiento (y de la libre prestación de servicios) a todas aquellas entidades que tengan impedida la búsqueda de un beneficio *con el propósito de repartirlo*, o si, por el contrario, solamente está excluyendo a aquellas organizaciones cuyas actividades resultan completamente ajenas a la consecución de una ganancia (V.gr., las de caridad o beneficencia en el sentido decimonónico del concepto), no quedando, pues, exceptuadas las que, aun no pretendiendo —ni estándoles permitido— la obtención de un beneficio *partible*, no desdeñan la consecución de un excedente que puedan aplicar a la realización de sus fines de interés general.

A mi juicio, dado el hiperbólico concepto de mercado que, nos guste o no, se ha impuesto desde las instancias comunitarias, ésta última es la interpretación correcta. A diferencia de los fines que puedan perseguir —que, en principio, carecerán de trascendencia a este respecto¹⁶²³—, el ejercicio de actividades económicas o, mejor, *el hecho de que su ley personal las permita intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios*, constituirá, en cambio, el factor decisivo para el disfrute por las mismas de dichas libertades.

A este respecto resulta ilustrativa la sentencia de 29 de junio de 1999, *Comisión vs. Bélgica*¹⁶²⁴ y las Conclusiones del Abogado General COSMAS en dicho asunto¹⁶²⁵. Se ha de comenzar advirtiendo que, aunque para éste ya las sentencias *Walrave*¹⁶²⁶, *Donà*¹⁶²⁷ y *Steymann*¹⁶²⁸ habían expresado la «teoría imperante en Derecho comunitario» de que «*las personas jurídicas que no tienen como principal objetivo el aumento de beneficios, están amparadas por el derecho de establecimiento en la medida en que participan de la vida económica*»¹⁶²⁹, su lectura de dichas resoluciones podría considerarse animada por un cierto voluntarismo¹⁶³⁰.

¹⁶²³ Aunque no de forma absoluta, porque, según más tarde veremos, la tutela del interés general a cuya satisfacción se dirijan, puede constituir una «razón imperiosa» que justifique la imposición de ciertas restricciones.

¹⁶²⁴ Sentencia de 29 de junio de 1999, *Comisión vs. Bélgica*, C-172/98, Rec. p. I-3999.

¹⁶²⁵ Conclusiones del Abogado General Georges COSMAS, presentadas el 28 de enero de 1999 en el asunto *Comisión vs. Bélgica*, C-172/98 (cit.).

¹⁶²⁶ Sentencia de 12 de diciembre de 1974, *Walrave y Koch*, C-36/74, Rec. p. 1405.

¹⁶²⁷ Sentencia de 14 de julio de 1976, *Gaetano Donà vs. Mario Mantero*, C-13/76, Rec. 1976, p. 01333.

¹⁶²⁸ Sentencia de 5 de octubre de 1988, *Udo Steyermann vs. Staatssecretaris Van Justitie*, C-196/87.

¹⁶²⁹ Cfr., los apdos. 12 y 13 de las referidas Conclusiones del Abogado General COSMAS.

¹⁶³⁰ Efectivamente, aun compartiendo el criterio del Abogado General, en mi sentir, no puede decirse que dichas sentencias aclarasen, ni mucho menos, el particular de que se trata.

Baste recordar, por ejemplo, la sentencia *Sodemare*¹⁶³¹. Aunque lo que se trataba en dicho asunto, no consistía en dilucidar si las ESFL son titulares de la libertad de establecimiento, sino, contrariamente, en determinar si las entidades lucrativas —que sí son titulares indiscutibles de dicha libertad— podían ver válidamente restringido u obstaculizado su ejercicio como consecuencia de una normativa que reservaba determinados ámbitos económicos a las entidades sin fin de lucro, tanto el TJUE como el Abogado General FENNELLY¹⁶³² se manifestarían negativamente sobre la posibilidad de que entidades como las que nos ocupan pudieran disfrutar del derecho de establecimiento.

El artículo 48 TCE (art. 54 TFUE), afirmará el Tribunal, «tiene por efecto asimilar, a efectos de la aplicación del capítulo relativo al derecho de establecimiento, las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, su administración o su principal establecimiento se encuentra dentro de la Comunidad, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros, *excluyendo sin embargo de la posibilidad*

Fundamentalmente, de lo que ilustraban, en lo que aquí nos interesa, es de la utilización por el TJUE de un *concepto amplio de actividad económica* que no va a depender de la naturaleza jurídica del empleador/pagador de los servicios, ni de la concreta índole del vínculo jurídico en virtud del cual se realizan las prestaciones, sino de su carácter oneroso o remunerado, como acaece con las prestaciones de trabajo o de servicios a que dichos asuntos se refieren. Así, en la sentencia *Walrave y Koch*, a la hora de fijar el ámbito material de las libertades circulatorias, el TJUE señalará que «teniendo en cuenta los objetivos de la Comunidad, la práctica de deportes no afecta al Derecho comunitario *más que en la medida en que constituya una actividad económica* en el sentido del art. 2 del Tratado», puntualizando que la composición de los equipos deportivos nacionales «es una cuestión que interesa únicamente al deporte y, en cuanto tal, extraña a la actividad económica» (sentencia *Walrave y Koch*, C-36/74, cit., apartados 4 y 8). Lo mismo cabe decir respecto del asunto *Doná* —referida también al ámbito deportivo—, en la que se planteaba una cuestión similar (sentencia de 14 de julio de 1976, C-13/76, cit.). Y tampoco es muy diferente la conclusión que se desprende de la sentencia *Steymann*, en la que el Tribunal señalaría, en el mismo sentido que las anteriores, que «la participación en una comunidad, basada en la religión o en otra fuente de inspiración espiritual o filosófica, sólo está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario *en la medida en que pueda considerarse como una actividad económica* en el sentido del artículo 2 del Tratado». (Cfr., sentencia *Steymann*, C-196/87, cit., apdo. 9). No obstante, como puso de relieve el Abogado General COSMAS en el apdo. 32 de sus Conclusiones de 18 de marzo de 1999 sobre el asunto *Déliege* (sentencia TJUE de 11-04-2000, C-51/96 y C-191/97), la originalidad de la sentencia *Steymann* estribaba en que el reconocimiento del carácter económico de la actividad de que se trataba no resultó obstaculizado por el marco religioso en el cual se ejercía dicha actividad; en que la satisfacción en general de las necesidades materiales de los miembros de la comunidad (alimentación, vestido, dinero de bolsillo) constituye remuneración, aun cuando no adopte la forma clásica de una contraprestación pecuniaria; y en que la relación entre servicio prestado y contraprestación puede ser indirecta.

¹⁶³¹ Sentencia de 17 de junio de 1997, asunto *Sodemare SA y otros vs. Regione Lombardia*, C-70/95, Rec.1997, p. I-03395.

¹⁶³² Conclusiones el Abogado General, Sr. FENNELLY, presentadas el 6 de febrero de 1997, en el asunto *Sodemare* (cit.), apartado 21.

de acogerse a este capítulo a las sociedades que no persiguen un fin lucrativo»¹⁶³³.

Coincidirá con esta premisa de partida —aunque arribando a puerto bien diferente— el Abogado General FENNELLY, que señalará igualmente que «*las sociedades, empresas y otras personas jurídicas que no persigan un fin lucrativo no se benefician de la libertad de establecimiento*»¹⁶³⁴.

Pero, permítasenos un inciso en este punto, porque la aclaración es importante.

Para el Abogado General FENNELLY, si bien las ESFL no son beneficiarias de la libertad de establecimiento, no por ello las situaciones en que puedan encontrarse como consecuencia del desarrollo por éstas de determinadas actividades van a quedar fuera del ámbito de aplicación material de dicha libertad, de la que sí son titulares otros operadores económicos. Dicho en otras palabras, para el Abogado General la circunstancia de que, según el tenor literal del art. 54 TFUE, las entidades sin fin de lucro no disfruten de la libertad de establecimiento, no permite, sin embargo, que las *normas nacionales* que tengan como objeto a dichas entidades obstaculicen la libertad de establecimiento de las *sociedades mercantiles* (v.gr., discriminando a éstas en relación con aquéllas). «De lo contrario —dirá—, la mera exclusión de una categoría de personas jurídicas del amparo de los derechos conferidos por el Tratado afectaría al alcance de los derechos de que efectivamente disfrutaban otras categorías»¹⁶³⁵. Para el Abogado General FENNELLY, en el caso *Sodemare* no existía ninguna diferencia sustancial entre las actividades desarrolladas en el ámbito socio-sanitario por las organizaciones privadas sin fin de lucro y las llevadas a cabo por las entidades de mercado. Ello le llevará a concluir que la reserva de determinados privilegios a las entidades no lucrativas (que, de hecho, según aquél, eran principalmente italianas), como era la habilitación para celebrar conciertos con la Administración sanitaria para la prestación de ciertos servicios asistenciales, implicaban una restricción (encubierta) de la libertad de establecimiento de sociedades que, como *Sodemare*, prestaban servicios en el mismo sector¹⁶³⁶.

¹⁶³³ Sentencia *Sodemare*, (cit.), apdo. 25. La cursiva es mía.

¹⁶³⁴ Conclusiones el Abogado General, Sr. FENNELLY, en el asunto *Sodemare* (cit.), apartado 21.

¹⁶³⁵ Apartado 21 de las Conclusiones del Abogado General FENNELLY.

¹⁶³⁶ Hay en el discurso del Abogado General FENNELLY algunas afirmaciones que, desde una óptica jurídica patria, no dejan de causar cierta inquietud. Así ocurre cuando para justificar la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento argumenta que «*las sociedades no italianas no est[ar]án dispuestas a adoptar una forma societaria sin ánimo de lucro [sic] para poder operar en Lombardía*» (apdo. 35 de sus Conclusiones sobre el asunto *Sodemare*). Con tal planteamiento, parece partirse de una concepción jurídica, según la cual, las distintas tipologías de personas jurídicas —sociedad, asociación, fundación, etc.— no son sino meras formas, simples ropajes, que pueden instrumentalizarse para servir a múltiples finalidades, cuyos límites, en última instancia, dependerían del capricho de las políticas legislativas, pero

El planteamiento, sin embargo, no será asumido por el Tribunal, que considerará, en cambio, que la exigencia impuesta por la legislación italiana de que las entidades privadas que pretendan colaborar en la ejecución de su sistema de asistencia social mediante la suscripción de conciertos con la Administración sanitaria han de revestir, necesariamente, la forma de entidades sin fin de lucro, es un requisito que cabe, perfectamente, dentro de la esfera de competencias de los Estados miembros para organizar sus sistemas de protección social. En este sentido, será terminante al manifestar que «en el estado actual del Derecho comunitario, un Estado miembro puede, en el marco de la competencia que conserva para ordenar su sistema de Seguridad Social, considerar que un sistema de asistencia social (...) implica necesariamente, para alcanzar sus objetivos, que la admisión en dicho sistema de operadores privados en calidad de prestadores de servicios de asistencia social esté supeditada al requisito de que no persigan ningún fin lucrativo»¹⁶³⁷, dando así la razón al gobierno italiano de que se encontraba en su derecho a considerar que las decisiones tomadas por los operadores privados que no persiguen un fin lucrativo no están influidas por la exigencia de obtener beneficios de la prestación de servicios y que, por consiguiente, perseguirán con carácter prioritario las finalidades sociales que pretende el sistema de protección italiano¹⁶³⁸.

Así pues, cabe colegir, en punto a la comparabilidad entre los distintos sujetos que desenvuelvan su actividad en un determinado sector, que su situación respecto del cumplimiento de los objetivos que persiga una determinada normativa nacional en el ámbito de sus competencias puede constituir, dentro de ciertos límites, un elemento de distinción o, si prefiere

que no afectarían para nada a la esencia de cada institución. Esa total fungibilidad de las formas jurídicas se me antoja excesiva, incluso, en un contexto de integración europea en el que la disparidad legislativa y las necesidades del mercado interior parecen imponer un sesgo «funcionalista» y pragmático. No obstante, se ha de anotar, por un lado, que en el art. 15 de la polémica Directiva 2006/123/CE, relativa a los servicios en el mercado interior, se hace referencia también a los «requisitos que obliguen al prestador a constituirse adoptando una forma jurídica particular» y, por otro, a la creciente tendencia, también en nuestro Derecho, hacia la llamada «neutralidad de las formas jurídicas». Vid., MONTÉS PENADÉS, Vicente L.: «Fragmentos de un estudio sobre las fundaciones en el Derecho español, después de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre», en AA.VV., *Asociaciones y Fundaciones: XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, Alicante, 27 a 29 de mayo de 2004*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, 2005, p. 229; NIETO ALONSO, A.: «Es el momento de las fundaciones», AAVV, *Tendencias legislativas y Tercer sector: los modelos español e italiano. Ponencias del Congreso Internacional. Santiago de Compostela 2-4 de octubre de 2003* (coords.: M^a Paz García Rubio y Belén Trigo García). Servicio de Publicaciones e Intercambio Científico de la Universidad de Santiago de Compostela, 2005, pp. 69 y 102 y ss; PÉREZ ESCOLAR, M.: *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativas e interés general*, Thomson Civitas Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 75 y ss. Críticamente, BARRAL VIÑALS, I.: «La finalidad fundacional y la destinación de los ingresos como garantes del interés general de la fundación», en AAVV, *Asociaciones y Fundaciones: XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil...*, op. cit., pp. 239-242.

¹⁶³⁷ Sentencia *Sodemare* (cit.), apartado 32.

¹⁶³⁸ *Ibidem*, apartado 31.

verse de otro modo, puede erigirse en una razón imperiosa capaz de restringir las libertades circulatorias de determinados operadores.

A este respecto se ha de comentar, que el Abogado General TESAURO, en sus Conclusiones de 16 de septiembre de 1997 sobre los asuntos *Decker* y *Kohll*¹⁶³⁹, pretendió restar pertinencia a la sentencia *Sodemare* sobre la base de que en la misma «la solución adoptada estuvo determinada por la importancia atribuida, no importa si con razón o sin ella, al hecho de que tal sistema estuviera basado en el principio de solidaridad»¹⁶⁴⁰. No comparto dicha apreciación. La cuestión relevante en la sentencia *Sodemare* no era si el sistema estaba regido por el principio de solidaridad. Aun estándolo, como era el caso, lo esencial eran los criterios de selección de los colaboradores privados en la ejecución de dicho sistema de protección. En concreto, si el criterio de la ausencia de ánimo de lucro de los operadores era o no un criterio admisible. De lo que se trataba, en suma, era de saber cuáles eran los márgenes de actuación de los Estados miembros a la hora de decidir la organización de sus sistemas de protección social. El AG TESAURO en sus aludidas Conclusiones sostuvo el criterio de que, a pesar de que «la configuración del sistema de Seguridad Social sigue siendo competencia de los Estados miembros y que la relación entre los organismos de Seguridad Social y sus afiliados se rigen por la legislación nacional, no por ello pueden dichos Estados violar impunemente un principio fundamental formulado por el Tratado con el fin de garantizar la libre circulación de personas, como el que impone la prohibición de toda discriminación por razón de la nacionalidad»¹⁶⁴¹. No puede sino dársele la razón en tal aserto. Como se ha señalado, los Estados son libres para ejercer las competencias que conservan, pero siempre *en el respeto al Derecho comunitario*. Ahora bien, de lo que se trataba en *Sodemare* era de saber si dos tipos de operadores privados (uno con afán de lucro y otro sin él) se encuentran en la misma situación en orden al cumplimiento de los objetivos del sistema diseñado por la legislación nacional. En este aspecto, pienso que debe reconocerse un generoso margen de apreciación a los Estados miembros, que les permita introducir como requisito la ausencia de fin de lucro si estiman que la concurrencia de dicho afán puede poner en riesgo la mejor ejecución del sistema de protección social.

En cualquier caso, la difícil dialéctica entre las exigencias del mercado interior y el interés general —no siempre bien resueltas a favor de éste último¹⁶⁴²—, y la dificultad de formular criterios generales, con la consiguiente

¹⁶³⁹ Dichos asuntos fueron resueltos por sendas sentencias de 28 de abril de 1998: *Nicolas Decker vs. Caisse de maladie des employés privés*, C-120/95, Rec. 1998 página I-01831 y *Raymond Kohll contra Union des caisses de maladie*, C-158/96, Rec. p. I-1931.

¹⁶⁴⁰ Apartado 23 de la citadas Conclusiones.

¹⁶⁴¹ *Ibidem*, apartado 19.

¹⁶⁴² Así cabe pensarlo, por ejemplo, respecto de la libre prestación de servicios pasiva, que puede llegar a originar una brecha en la idea de solidaridad que inspira los sistema de protección social cerrados, en cuanto se traduzca en la obligación de financiar el tratamiento

incertidumbre, serán cuestiones que se plantearán no sólo en el ámbito de las libertades, sino también, una y otra vez, en el marco del Derecho sobre la competencia y las ayudas de Estado.

Pero cuando, en puridad, se suscitase de una forma más directa la cuestión de si las entidades no lucrativas pueden ser *titulares* de las libertades de establecimiento y prestación de servicios, sería en el citado asunto *Comisión vs. Bélgica*¹⁶⁴³, en el que, a mi juicio, se dará una respuesta más matizada. Al menos, en las Conclusiones del Abogado General, implícitamente admitidas por el TJUE. Veamos.

Los hechos del caso eran bien sencillos. Se trataba del ajustamiento al Derecho comunitario de la legislación belga sobre asociaciones, en cuanto imponía el requisito de que, al menos, participase un nacional de dicho país en los órganos directivos de una asociación, o de que ésta tuviera un número mínimo y, además, mayoritario de miembros de tal nacionalidad, para que la entidad pudiera ver reconocida su personalidad jurídica.

Aunque resultaba patente que dicha legislación establecía una diferencia de trato basada en la nacionalidad y que el art. 18 TFUE (entonces, art. 12 TCE) prohíbe precisamente discriminaciones de este tipo, debe recordarse que dicho precepto comunitario opera, en todo caso, «*en el ámbito de aplicación del presente Tratado*», por lo que para entenderle infringido es necesario justificar la aplicabilidad del TFUE a la situación de que se trate. Recordemos a este respecto que, a diferencia de las personas físicas, el reconocimiento de un ente como sujeto de derecho es una creación del Ordenamiento nacional a cuyo amparo se constituyen. Las personas jurídicas son entidades creadas en virtud de un concreto Ordenamiento y sólo existen a través de las diferentes legislaciones nacionales que regulan su constitución y su funcionamiento. Se trata, pues, de una materia que pertenece al ámbito de los Estados miembros¹⁶⁴⁴. Pero, sobre todo, no debe olvidarse que de lo que se trataba era de la adquisición de personalidad jurídica por asociaciones, es decir, por unas

sanitario en otros Estados miembros. Véanse al respecto las sentencias de 28 de abril de 1998, *Raymond Kohll contra Union des caisses de maladie*, C-158/96, Rec. p. I-1931; de 12 de julio de 2001 *Smits y Peerbooms*, C-157/99, Rec. p. I-5473; de 12 de julio de 2001, *Vanbraekel y otros vs. Alliance nationale des mutualités chrétiennes (ANMC)*, C-368/98, Rec. I-05363; de 13 de mayo de 2003, *Müller-Fauré y van Riet*, C-385/99, Rec. p. I-4509; de 16 de mayo de 2006, *Yvonne Watt vs. Bedford Primary Care Trust y Secretary of State for Health*, C-372/04. Véanse, asimismo, las consideraciones del Abogado General L.A. GEELHOED, presentadas con fecha 15 de diciembre de 2005 en el asunto *Watt (cit.)*, y las de la Abogada General STIX-HACKL en el asunto *Schwarz (cit.)*, apartados 37 a 39.

¹⁶⁴³ Sentencia de 29 de junio de 1999, *Comisión vs. Bélgica*, C-172/98 (*cit.*).

¹⁶⁴⁴ Así se reconoce, sin perjuicio del difícil equilibrio con las libertades comunitarias y de las —no siempre coherentes y hasta en ocasiones desafortunadas— soluciones del TJUE, entre otras, en las sentencias de 27 de septiembre de 1988, *Daily Mail (cit.)*, apartado 19; de 5 de noviembre de 2002, *Überseering (cit.)*, apartado 67; de 16 de diciembre de 2008, *Cartesio (cit.)*, apartados 104, 109 y 110; de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus BV vs Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, C-371/10, apartados 26-27; o de 12 julio 2012, *VALE Epitesi Kft*, C-378/10, apartado 27.

organizaciones que, según el Derecho belga, habían de dedicarse, *sin ánimo de lucro*, a fines filantrópicos, religiosos, científicos, artísticos o pedagógicos.

Pues bien, a pesar de la excepción de «las que no persigan un fin lucrativo» que establece el art. 49 TFUE (entonces, art. 43 TCE), la Comisión alegaría en su recurso que la situación quedaba comprendida en el Tratado «por afectar a la libertad de establecimiento». Opinión que compartiría el Abogado General COSMAS, manifestando que «Si bien dichas asociaciones no tienen como objetivo la maximización o la redistribución de beneficios, **pueden prestar servicios mediante retribución o percibir ingresos, participando, de esta manera, en la vida económica**. Se rigen, pues, por las normas comunitarias sobre libertad de establecimiento»¹⁶⁴⁵. No obstante, continuaría aclarando el Abogado General, «lo anterior no significa que todas las asociaciones (...) debido a su potencial participación en la vida económica, pertenezcan al ámbito del Derecho comunitario y sean titulares de la libertad de establecimiento. Ahora bien, cierto número de ellas presentan las citadas características, por lo que, desde el punto de vista del Derecho comunitario, reciben un trato discriminatorio en relación con el reconocimiento de su personalidad jurídica por parte del Derecho nacional»¹⁶⁴⁶, por lo que estimaría infringido el art. 12 TCE (actual art. 18 TFUE)¹⁶⁴⁷. El Tribunal, por su parte, aunque sin hacer explícito el razonamiento, compartiría idéntico criterio.

Un paso más sería dado por la Abogada General STIX-HACKL en sus Conclusiones sobre el caso del *Centro di Musicologia Walter Stauffer*¹⁶⁴⁸. Sin perjuicio del análisis que luego se efectuará, conviene precisar, en lo que ahora nos interesa, que en él se planteaba la cuestión de si el arrendamiento de un inmueble sito en Alemania, propiedad de una fundación italiana de utilidad pública —el Centro *Walter Stauffer*—, quedaba amparado o no por las libertades circulatorias. A tal respecto, además de invocarse el contenido social de la normativa de que se trataba, el Finanzamt demandado, así como el gobierno alemán y otros gobiernos intervinientes, habían objetado que el artículo 48 TCE (hoy, art. 54 TFUE) debía interpretarse en el sentido de que excluye del ámbito de aplicación del derecho de establecimiento y de la libre prestación de servicios «*a toda entidad cuyos estatutos determinen que carece de fines lucrativos, con independencia de que desarrolle actividades económicas o no*», añadiendo que la alusión al «fin lucrativo» contenida en el

¹⁶⁴⁵ Conclusiones del Abogado General Georges COSMAS, presentadas el 28 de enero de 1999 en el asunto *Comisión vs. Bélgica*, C-172/98, (cit.), apartado 11. La negrita es mía.

¹⁶⁴⁶ *Ibidem*, apartado 14.

¹⁶⁴⁷ Adviértase, sin embargo, que a pesar de considerar que la situación quedaba comprendida en el ámbito del TCE por afectar a la libertad de establecimiento, declararían infringidos, no los arts. 43 y 48 TCE, sino el principio de no discriminación por razón de nacionalidad del art. 12 TCE.

¹⁶⁴⁸ Conclusiones de la Abogada General Christine STIX-HACKL, presentadas el 15 de diciembre de 2005, en el asunto *Walter Stauffer*, C-386/04 (cit.). La sentencia del TJUE es de 14 de septiembre de 2006, Rec. p. I-8203.

precepto va más allá de una mera intervención en el mercado como operador, haciendo referencia a la estructura interna de la respectiva entidad. El factor crucial, alegarían, es que esté orientada, según sus objetivos y sus estatutos, a la obtención de beneficios. En este sentido, a su juicio, el artículo 48-II del TCE permite evitar las distorsiones de la competencia que podrían surgir en caso de que las asociaciones sin ánimo de lucro compitiesen con las empresas¹⁶⁴⁹.

La Abogada General rechazaría dichos argumentos. Tras excluir que los «objetivos sociopolíticos» —a saber, el cumplimiento de fines de utilidad pública o interés general— impidan la aplicación del Derecho comunitario, señalando a tal respecto, que «lo decisivo será si la entidad está desarrollando una actividad económica», la Abogada General STIX-HACKL concluirá que una situación como la del asunto *Stauffer*, desde el punto de vista material, queda incluida en el ámbito de las libertades del TCE. En ese aspecto, su opinión resulta clara: «Aun suponiendo que la fundación, dada su utilidad pública, arriende el bien inmueble *sin intención de maximizar sus beneficios*, la actividad arrendaticia constituye una actividad onerosa que, en cuanto tal, implica una participación en la vida económica que no es completamente irrelevante. Por tanto, el arrendamiento del bien inmueble sito en Munich constituye una *actividad económica* autónoma a los efectos de la libertad de establecimiento»¹⁶⁵⁰.

En definitiva, en cuanto vengan autorizadas por su ley personal para el ejercicio de actividades económicas, las ESFL han de considerarse

¹⁶⁴⁹ Vid., apdos 28 y 29 de las citadas Conclusiones.

¹⁶⁵⁰ *Ibidem*, apartado. 48. El Tribunal, por su parte, como más adelante veremos, ni siquiera entraría en dicho razonamiento, al considerar que la situación se encontraba comprendida en el ámbito de la libre circulación de capitales; apreciación también compartida por la Abogada General, habida cuenta de que la fundación Walter Stauffer carecía de una instalación permanente en Alemania que permitiera estimar que la situación quedaba amparada por las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento (*Ibid.*, apdos 50-55). No obstante, debe anotarse que en el asunto *Schmelz* (cit.), apdos. 41-42, el TJUE consideraría, en cambio, también respecto de una actividad de arrendamiento, que ésta se encontraba comprendida en el ámbito de la libre prestación de servicios. En este sentido, la Abogada General KOKOTT argumentaría, en base a las sentencias de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-0000, apartados 31-33; de 3 de octubre de 2006, *Fidium Finanz AG contra Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*, C-452/04, apdos. 34-44 y 49; y de 21 de enero de 2010, *Société de Gestion Industrielle SA* (cit.), apdo. 25, que para determinar si una concreta situación se inscribe en el ámbito de una u otra libertades es necesario tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate y que, a diferencia del asunto *Walter Stauffer*, que tenía por objeto la tributación de los *ingresos* de la actividad arrendadora (se trataba del Impuesto sobre Sociedades), en el asunto *Schmelz*, por el contrario, se gravaban las *operaciones* vinculadas al arrendamiento y, por tanto, la actividad como tal (recordaré que el asunto versaba sobre el tratamiento fiscal del alquiler de bienes inmuebles en el IVA). Vid. los apdos. 74-76, de sus Conclusiones en dicho asunto, presentadas el 17 de junio de 2010. En todo caso, a los efectos que ahora nos interesan, lo que importa retener es que a pesar de tratarse de una actividad realizada por una entidad sin fin de lucro e, incluso, ejercida sin ánimo de maximizar los beneficios, el TJUE la consideró comprendida en el ámbito de las libertades fundamentales.

«sociedades» a efectos de las libertades de establecimiento y prestación de servicios.

Ahora bien, es importante retener que tal consideración solamente se produce por lo que respecta al ejercicio, directo o indirecto, de dichas actividades. Como señaló el Abogado General POIARES MADURO en sus Conclusiones sobre el caso *FENIN*¹⁶⁵¹, formuladas en relación al Derecho de la competencia, pero trasladables, a mi juicio, al ámbito de las libertades fundamentales, «*la consideración de una entidad como empresa a efectos del Derecho comunitario depende de la naturaleza económica de la actividad que ejerza. Puesto que el análisis de la naturaleza de una entidad ha de realizarse actividad por actividad, es perfectamente posible que se considere que una misma entidad constituye una empresa cuando efectúa algunas de sus actividades, mientras que, al realizar otras, queda fuera del Derecho de la competencia*»¹⁶⁵².

Finalmente, procede realizar dos postreras anotaciones: 1ª) que la financiación principalmente pública de una entidad puede determinar su exclusión del ámbito de aplicación de las libertades, lo que puede ser relevante en supuestos de maridaje entre la Administración y ciertas ESFL¹⁶⁵³; y 2ª) que la consideración del carácter oneroso de la actividad para dilucidar si queda amparada por las libertades circulatorias no empece a la necesidad de considerar la totalidad de sus actividades a otros efectos, por ejemplo, a efectos de las exenciones del IVA¹⁶⁵⁴.

¹⁶⁵¹ Conclusiones del Abogado General M. POIARES MADURO, presentadas el 10 de noviembre de 2005, en el asunto *Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria (FENIN) vs. Comisión de las Comunidades Europeas*, resuelto por la STJUE de 11 de julio de 2006, C-205/03-P.

¹⁶⁵² *Ibidem*, apartado 10.

¹⁶⁵³ Así, el TJUE ha considerado que la realización de determinadas actividades, como la asistencia sanitaria o la enseñanza, constituyen o no prestaciones de servicios, en el sentido del art. 50 TCE (art. 57 TFUE), dependiendo de si su financiación se produce esencialmente con cargo a los destinatarios o sus familias, o con fondos públicos: sentencias de 27 de septiembre de 1988, *Humbel y Edel*, 263/86, Rec. p. 5365, apdos. 17 a 20; de 7 de diciembre de 1993, *Wirth*, C-109/92, Rec. p. I-6447, apartados 15 y 16; y de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, C-76/05, apdos. 37-47. En este último asunto, por ejemplo, la Abogada General, Sra. Christine STIX-HACKL, llegaría a señalar, incluso, que «los criterios determinantes para afirmar [...] el carácter retribuido de una prestación de servicios y, por consiguiente, su inclusión en el ámbito material de aplicación de los artículos 49 CE y ss., son *la financiación privada de la escuela, que cubra una parte esencial de los costes, y el objetivo de obtener un beneficio mercantil*» (Conclusiones presentadas el 21 de septiembre de 2006, asunto *Schwarz*, apartado 35. La cursiva es mía). Sin embargo, debe volver a advertirse que, desde el punto de vista del derecho de la competencia, el modo en que se financia una entidad no resulta relevante para su calificación como empresa.

¹⁶⁵⁴ V.gr., STJUE de 21-03-2002, *Kennemer Golf*, asunto C-174/00, §§ 26, 28, 33.

2.1.3 Las libertades «reificadas»: la libre circulación de mercancías y capitales

A pesar de que la jurisprudencia del TJUE se ha ocupado de ir igualando su tratamiento con el de las demás libertades comunitarias (señaladamente, a la hora de aplicar las restricciones que el propio Tratado autoriza¹⁶⁵⁵), lo cierto es que, al margen, obviamente, del distinto objeto sobre el que versan, existen destacadas diferencias entre las libertades personales de establecimiento y prestación de servicios, por un lado, y la libre circulación de mercancías y capitales, por otro. A los fines de nuestro estudio, nos interesan particularmente dos: por un lado, las que hacen referencia a sus beneficiarios y, por otro, la que concierne a su campo de aplicación que, como enseguida veremos, trasciende el ámbito comunitario.

En efecto, en lo que al primero de dichos aspectos se refiere, ha de señalarse que mientras que el ejercicio de actividades económicas constituye un ingrediente esencial para que las entidades sin fin de lucro puedan ser consideradas «*sociedades*», en el sentido del Derecho comunitario, y, en consecuencia, para que puedan disfrutar de las libertades de establecimiento y prestación de servicios, no sucede lo mismo en el caso de la libre circulación de mercancías y capitales, respecto de las que dicha cualidad resulta, en principio, irrelevante. Piénsese, que éstas no se configuran por relación a un *sujeto*, sino por relación a los factores que conforman su objeto. Son libertades «reificadas»¹⁶⁵⁶, que, a diferencia de las libertades «personales», se definen por referencia a «cosas»: mercancías y capitales, no guardando relación con la persona del operador, ni quedando tampoco afectadas por los límites subjetivos del art. 54-II TFUE —a saber, la exclusión «de las que no persigan un fin lucrativo»—, lo que, lógicamente, tendrá importantes consecuencias en la tributación de las entidades objeto de nuestro estudio, en cuanto no podrá oponerse tal circunstancia para negarles el disfrute de dichas libertades.

A este respecto, se ha de traer nuevamente a colación el asunto *Stauffer*¹⁶⁵⁷. Como se recordará, entre otras cuestiones, se planteaba en dicho asunto si el arrendamiento de un inmueble sito en Munich, propiedad de la fundación italiana Walter Stauffer, quedaba amparado o no por las libertades

¹⁶⁵⁵ De especial relevancia en materia de imposición directa son las que resultan del art. 65 TFUE (anterior art. 58 TCE) que, en lo que concierne a los movimientos de capitales y pagos, permite distinguir a efectos fiscales entre residentes y no residentes, dispensar un distinto tratamiento en función del lugar donde se encuentre invertido su capital, así como adoptar, entre otras, «medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública», aunque con la muy importante prevención de que, no obstante, dichas «medidas y procedimientos» *no pueden constituir, ni un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta*.

¹⁶⁵⁶ Vid., BORRAJO INIESTA, I.: «Las libertades de establecimiento y de servicios en el Tratado de Roma», en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo (Estudio sistemático desde el Derecho Español)*, op. cit., pág. 152.

¹⁶⁵⁷ STJUE de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04 (cit.).

circulatorias. Pues bien, tras llegar a la conclusión de que, al no ser fruto de una gestión activa, ni implicar una presencia permanente en el Estado de acogida, tanto el hecho de ser propietario de un inmueble, como el de explotarlo, se enmarcan dentro de la libre circulación de capitales¹⁶⁵⁸, la Abogada General se planteará la hipótesis —entendiendo que a efectos puramente dialécticos¹⁶⁵⁹— de si, en el caso de que la utilidad pública de la fundación comportara la falta de un fin lucrativo en el sentido del art. 48 TCE (art. 54 TFUE), dicho precepto podría resultar aplicable analógicamente a la libre circulación de capitales. Y su opinión será igualmente clarificadora: «*una interpretación literal y sistemática del TCE aboga en favor de que el ámbito de protección personal de la libre circulación de capitales no se someta a las limitaciones del artículo 48 TCE, párrafo segundo*»¹⁶⁶⁰. A lo que añadiría a continuación: «*La consiguiente inaplicabilidad del artículo 48 TCE al ámbito de la libre circulación de capitales concuerda con la esencia de dicha libertad fundamental, referida a objetos y no a personas. La operatividad de la libre circulación de capitales no guarda relación alguna con la persona del operador*»¹⁶⁶¹. Conclusión ésta, que apoyaría en sentencias como la del asunto *Barbier*¹⁶⁶², en la que habiéndose planteado por el órgano jurisdiccional remitente si la libre circulación de capitales dependía de la existencia de una actividad económica transfronteriza¹⁶⁶³, el TJUE contestaría que tanto las inversiones inmobiliarias como la adquisición *mortis causa* de bienes inmuebles

¹⁶⁵⁸ Se calificarían como inversión inmobiliaria. Vid., los apdos. 21 a 24 de la sentencia *Walter Stauffer* y los apdos. 32 a 61 de las Conclusiones presentadas en dicho asunto por la Abogada General STIX-HACKL. Véase, igualmente, la rúbrica II del anexo I de la Directiva núm. 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado —art. 57 del TCE y hoy art. 64 TFUE— (DO L 178, de 08/07/1988, p. 5-18), en la que, bajo el rótulo «Inversiones inmobiliarias», aparecen comprendidas las inversiones inmobiliarias efectuadas en el territorio nacional por no residentes. Véase, asimismo, la sentencia de 11 de octubre de 2007 (Sala Cuarta), *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) vs. Directeur général des impôts y Ministère public*, C-451/05, apartados 58 a 61 y 64 a 66; y téngase cuenta lo advertido en la anterior nota 1650, en relación al asunto *Schmelz*, en el que, diversamente, el TJUE consideraría que una actividad de arrendamiento se encontraba comprendida en el ámbito de la libre prestación de servicios.

¹⁶⁵⁹ Recordemos que ésta había sostenido que dicho arrendamiento, de no carecer la fundación de una instalación permanente en territorio alemán, hubiera quedado cubierto por la libertad de establecimiento. Cfr., los apartados 48, 50 y 55 de sus Conclusiones

¹⁶⁶⁰ Apartado 57 de las Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL en el reiterado asunto *Walter Stauffer*.

¹⁶⁶¹ *Ibidem*, apdo. 58.

¹⁶⁶² Sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Herederos del Sr. H. Barbier vs. Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren vs. Ondernemingen buitenland te Heerlen*, C-364/01, Rec. p. I-15013.

¹⁶⁶³ Se trataba de un supuesto relativo al Impuesto sobre sucesiones en el que el causante había trasladado su domicilio de los Países Bajos a Bélgica por motivos no económicos.

están amparadas por el ámbito de protección de la libre circulación de capitales *con independencia de las personas que invoquen tal libertad*¹⁶⁶⁴.

Dicha Interpretación quedaría confirmada en los asuntos *Hein Persche*¹⁶⁶⁵, *Missionswerk*¹⁶⁶⁶ y *Comisión vs. Austria*¹⁶⁶⁷. La trascendencia de dichas decisiones respecto de las ESFL resulta innegable, pues a la posibilidad que disfruten de los beneficios de dicha libertad, incluso en el supuesto de que no ejerzan una actividad onerosa, se añadirá la susceptibilidad de que las donaciones y aportaciones gratuitas, *inter vivos* o *mortis causa*, de que dichas entidades pudieran ser objeto, queden amparadas bajo su manto protector.

En efecto, en el asunto *Persch* se dilucidaba, como primera cuestión, si una donación de bienes de uso cotidiano efectuada por un ciudadano alemán en favor de una entidad portuguesa reconocida como de utilidad pública, podía quedar amparada por la libre circulación de capitales. Pues bien, ni la circunstancia de tratarse de una donación «en especie», ni las alegaciones formuladas por varios de los gobiernos intervinientes¹⁶⁶⁸, impedirían que el Tribunal estimase —entre otras razones, a la vista de la nomenclatura anexa a

¹⁶⁶⁴ En el mismo sentido, entre otras, la sentencia de 23 de febrero de 2006, *Herederos de M.E.A. van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartados 39 a 42; de 17 de enero de 2008, *Theodor Jäger vs. Finanzamt Kusel-Landstuhl*, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 25; de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp y otros*, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartados 39-40; de 11 de septiembre de 2008, *D.M.M.A. Arens-Sikken vs. Staatssecretaris van Financiën*, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartados 30-32; de 12 de febrero de 2009, *Block*, C-67/08, Rec. p. I-883, apartado 20.

¹⁶⁶⁵ En este sentido, el Abogado General MENGGOZZI: «ninguno de los Gobiernos que han intervenido discute que esta libertad [se refiere a la libre circulación de capitales] pueda aplicarse en un supuesto en el que el beneficiario de las transacciones controvertidas, el Centro Popular, no tiene fin lucrativo. Por otro lado, sería difícilmente defendible adoptar un enfoque opuesto al mantenido en la sentencia *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia admitió la aplicabilidad de la libre circulación de capitales a operaciones efectuadas por una fundación sin fin lucrativo y de utilidad pública reconocida». Conclusiones del Abogado General, Paolo MENGGOZZI, presentadas el 14 de octubre de 2008, en el asunto *Hein Persche vs. Finanzamt Lüdenscheid*, C-318/07, apartado 35. La sentencia del TJUE es de 27 de enero de 2009.

¹⁶⁶⁶ Sentencia de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach eV vs. État belge*, C-25/10, Rec. 2011 p. I-00497.

¹⁶⁶⁷ Sentencia de 16 de junio de 2011, *Comisión vs República de Austria*, C-10/10, Rec. 2011 p. I-05389.

¹⁶⁶⁸ En concreto, los Gobiernos alemán, español, francés e Irlandés mantuvieron en este asunto que el art. 56 TCE (art. 63 TFUE) sólo se refiere a movimientos de capitales realizados en el ejercicio de una actividad económica o con un fin económico (*i.e.*, que lo que dicho precepto ampara son movimientos de «inversión» o «colocación» de capitales) y no a las donaciones dirigidas con fines altruistas a organismos gestionados de manera desinteresada. El Gobierno griego, por su parte, estimaría que una transmisión, sin fines de inversión, de bienes de uso cotidiano que no constituyen medios de pago, debía situarse en el ámbito de la libre circulación de mercancías. Véase al respecto, el apartado 21 de la sentencia *Persche* y el apartado adpos. 27 de las Conclusiones del Abogado General MENGGOZZI (cit.).

la Directiva 88/361/CEE¹⁶⁶⁹—, que las donaciones son «movimientos de capital de carácter personal», que quedan comprendidas en el ámbito de protección de la libre circulación de capitales¹⁶⁷⁰.

Tal calificación —y con ello entramos en el segundo de los aspectos a que nos proponíamos hacer referencia—, va a traer, además, como efecto, que puedan beneficiarse de dicha libertad, no sólo los donantes e, indirectamente, las entidades sin fin de lucro comunitarias, sino también las entidades donatarias de países terceros. En este sentido, debe recordarse que el art. 63 TFUE dispone que «En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países»¹⁶⁷¹.

Finalmente, antes de concluir con esta visión necesariamente sintética de las libertades comunitarias, debe hacerse la advertencia de que éstas no constituyen compartimentos estancos y que, con frecuencia, pueden solaparse o concurrir. Piénsese, por ejemplo, en una situación en la que se traten de modo menos favorable los dividendos repartidos por una entidad domiciliada fuera del Estado de la tributación, que los abonados por las entidades residentes en dicho Estado. Tal supuesto puede suponer una vulneración de la libertad de circulación de capitales, pero, al mismo tiempo, puede representar igualmente una restricción de la libre prestación de servicios o de la libertad de establecimiento secundario, en cuanto dificulte la captación de capitales en dicho Estado por entidades extranjeras disuadiendo a éstas de prestar servicios o establecerse en el mismo. Del mismo modo, la participación, por ejemplo, de una ESFL en el capital de una sociedad mercantil, queda, en principio, comprendida el ámbito de protección de la libre circulación de capitales, pero, en la medida en que dicha participación la confiera una influencia real en la toma de decisiones de la sociedad, permitiéndola determinar las actividades de ésta, la libertad concernida será la de establecimiento¹⁶⁷². Y lo mismo cabe decir, pongamos por caso, en el supuesto

¹⁶⁶⁹ Concretamente, de la rúbrica XI del anexo I de la citada Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado —hoy, art. 57 del TCE y art. 64 TFUE— (cit.).

¹⁶⁷⁰ Vid., los apdos. 24 a 27 y 30 de la sentencia *Hein Persche* (cit.). Análogas consideraciones se realizarán en el asunto *Missionswerk* (cit.), apdos. 15-16, relativa a una asociación religiosa, en la que tras recordar que las sucesiones están comprendidas en la misma rúbrica de la citada Directiva 88/361, declararía que constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE. Véanse, asimismo, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, *Barbier* (cit.); de 23 de febrero de 2006, *Herederos de M.E.A. van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, (cit.), apartados 39 a 42; de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06, (cit.), apartado 25; de 11 de septiembre de 2008, *D.M.M.A. Arens-Sikken vs. Staatssecretaris van Financiën*, C-43/07 (cit.), apartados 30-32; y de 22 de abril de 2010, *Vera Mattner vs. Finanzamt Velbert*, C-510/08, apartados 20-22.

¹⁶⁷¹ Sobre el tema, véanse más adelante el comentario que se realiza sobre la sentencia *Hein Persche*.

¹⁶⁷² Véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 22; de 5 de noviembre de 2002, *Überseering*, C-208/00, Rec. 2002,

de la adquisición transfronteriza de un inmueble, la cual, si bien queda amparada por la libre circulación de capitales con independencia de la finalidad de la adquisición, en la medida en que ésta sea necesaria para el ejercicio de una actividad económica en otro Estado miembro con vocación de permanencia, quedará también comprendida en el ámbito de protección de la libertad de establecimiento¹⁶⁷³. Pero, en fin, dichas cuestiones no constituyen problemas que afecten particularmente a las entidades que nos ocupan, sino a cualquier operador que actúe en el mercado interior¹⁶⁷⁴.

IV. LA RESTRICCIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LA LEY 49/2002 A LAS DELEGACIONES DE FUNDACIONES EXTRANJERAS INSCRITAS

1. PLANTEAMIENTO

Una vez que en el apartado anterior hemos podido ver que, *en tanto en cuanto participen en la vida económica*, el hecho de que carezcan de propósito lucrativo —*i.e.*, el que no persigan el reparto de beneficios o la consecución de ventajas patrimoniales para sus miembros, socios, patronos o fundadores— no constituye un obstáculo para que las entidades sin fin de lucro puedan disfrutar de las libertades fundamentales, la siguiente cuestión que debemos abordar es en qué medida el limitado régimen de la Ley 49/2002 resulta compatible con dichas libertades.

A este respecto, es oportuno comenzar recordando que, con carácter general, nuestro Ordenamiento —y la materia tributaria no constituye en este punto una excepción— mantiene un criterio restrictivo, y en cierto sentido receloso, a la hora de equiparar plenamente a las organizaciones extranjeras no lucrativas con las entidades sin fin de lucro españolas. Para no demorarnos, porque éste es un tema al que, sin perjuicio de lo que luego habremos de

página I-09919, apartado 77; de 21 de noviembre de 2002, X e Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartado 37; de 7 de septiembre de 2006, *N vs. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, C-470/04, apartado 27; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. 2006 I-07995, apartado 31; de 12 de diciembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, asunto C-446/04, apartado 37; y de 13 marzo 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, asunto C-524/04, apartado 27; de 23 de octubre de 2007, *Comisión vs Alemania*, C-112/05, Rec. p. I-8995, apartado 13; y de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services BVBA & Co. vs. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, C-298/05, apartados 29 y 30, entre otras.

¹⁶⁷³ Así, la sentencia *Konle* (sentencia de 1 de junio de 1999, *Klaus Konle vs. Republik Österreich*, C-302/97, Rec. p. I-3099), apartados 16 y 22. Véanse, asimismo, las Conclusiones del Abogado General ALBER en sus conclusiones sobre el asunto *Baars* (sentencia de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, Rec. p. I-2787), puntos 26 a 30, y la Abogada General STIX-HACKL en sus conclusiones sobre el asunto *Stauffer*, apartado 39.

¹⁶⁷⁴ Entre los trabajos más recientes, puede verse ZORNOZA PÉREZ, Juan José, «El gravamen de las rentas del capital y las libertades comunitarias» *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 161, enero-marzo 2014, pp. 33-74.

añadir, ya tuvimos ocasión de dedicarle más atrás algún cuidado, podríamos resumir diciendo que, en nuestro Derecho, la concesión del «trato nacional» a las entidades extranjeras no lucrativas queda supeditada a su homogeneidad con las entidades sin fin de lucro españolas, tanto en lo que se refiere a su naturaleza y fines como a su actuación y funcionamiento en nuestro suelo, lo que incluye —y es importante subrayarlo— la susceptibilidad de quedar sometidas a los mismos mecanismos de supervisión administrativa que las entidades sin fin de lucro patrias y al cumplimiento de los mismos requisitos que se reclaman a éstas.

Ciertamente, desde un enfoque puramente doméstico, tales exigencias no merecen, en principio, ningún reproche, en cuanto que, orientadas a proteger los intereses generales y la seguridad del tráfico jurídico, pretenden someter a las mismas reglas a todas las entidades que operen en territorio español, haciéndolas acreedoras de los mismos beneficios, siempre, eso sí, que se encuentren en una *situación comparable*. Es justamente en ese aspecto donde van a comenzar los problemas. Recuérdese que el principio de no discriminación y la comparabilidad de situaciones que éste implica tienen una distinta lectura según nos situemos en la perspectiva de nuestro Derecho interno, en la que lo esencial será la tutela y promoción de los intereses generales, o en la del Derecho de la UE, donde va a primar la necesidad de garantizar la accesibilidad a los mercados de los Estados miembros.

En un primer análisis, trascendido el obstáculo que, habida cuenta de su carácter no lucrativo, pudiera representar la letra del art. 54 TFUE en orden al disfrute por dichas entidades del derecho de establecimiento y de la libre prestación de servicios, y vista, por otra parte, la inaplicabilidad del límite subjetivo de tal precepto en el ámbito de la libre circulación de mercancías y capitales, podríamos estar tentados a concluir que cuando nuestro Derecho, sin hacer excepción de las constituidas en otros países de la UE, impone a las entidades sin fin de lucro extranjeras el deber de domiciliarse en España cuando pretendan ejercer principalmente sus actividades en nuestro suelo; o cuando las exige el mantenimiento de una delegación y su inscripción en el correspondiente Registro, sometiéndolas a la tutela administrativa de las autoridades patrias y al mismo régimen jurídico que a sus equivalentes españolas; o cuando a cierto tipo de ellas —como es el caso de las asociaciones— se les niega el mismo trato que a sus homólogas nacionales declaradas de utilidad pública, sin atender a la calificación equivalente que haya efectuado el Estado de su constitución ni tener en cuenta su sometimiento por el mismo a análogos controles y garantías que las requeridas por nuestro Ordenamiento, podríamos estar tentados, decíamos, a concluir, sin más, que tales exigencias infringen el Derecho comunitario, en cuanto pueden dificultar o hacer menos atractiva su participación en la vida económica de nuestro país.

Recordemos que, en ese sentido, ya durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de la que luego sería la Ley 30/1994, el Grupo

Popular presentaría sendas enmiendas en el Congreso y en el Senado¹⁶⁷⁵ con el objeto, por un lado, de que se suprimiese su art. 4.1, en cuanto requería que las fundaciones que desarrollaran principalmente sus actividades en territorio español tuvieran que fijar su domicilio en España; y, por otro, para que su art. 5 fuera modificado en el sentido de que la obligación de establecer una delegación en nuestro suelo y de inscribirse en el Registro de Fundaciones *sólo fuese exigible a las fundaciones extranjeras de países distintos a los de la Unión europea*. En ambos casos, la justificación esgrimida sería que tales requisitos —además de dificultar el funcionamiento en España de dichas entidades, perjudicando con ello el interés general— *contravenían el Derecho comunitario*¹⁶⁷⁶.

Ciertamente, no faltan méritos para estimar que tales exigencias se sitúan en una zona sospechosa de oponerse a las libertades fundamentales, cuando no para considerar que infringen abiertamente el Derecho de la Unión. Sin embargo, como iremos exponiendo, ésta sería una conclusión que, si no equivocada —por cuanto hemos de convenir en que dicho tipo de requerimientos no se compadecen con la ausencia de restricciones que, como norma, impone el Derecho comunitario—, sí resulta, cuando menos, urgida de algunas precisiones, que conducen, a mi juicio, a una solución algo más matizada. Piénsese que, como todo derecho, las libertades garantizadas por los Tratados de la Unión no son mares sin orillas. La amplitud con que han sido interpretadas por el TJUE en pro de la construcción del mercado interior no significa, obviamente, que carezcan de límites o que éstas no hayan de ceder en determinados supuestos. Señaladamente, en mérito a la existencia de «razones imperiosas» de interés general, cuyo concurso, habida cuenta de los fines y del ámbito en que dichas entidades desenvuelven ordinariamente sus actividades, no puede considerarse, en modo alguno, excepcional.

En efecto, aunque, como venimos repitiendo, hoy es un fenómeno corriente que las entidades sin fin de lucro intervengan en la producción y distribución de bienes y servicios, lo cierto es que, a la hora de dilucidar si la exigencia de determinados requisitos se opone al Derecho de la UE, no basta con constatar su participación en la vida económica. No cabe inferir, sin más,

¹⁶⁷⁵ Enmiendas nº 251 y 253, BOCG, Congreso, V Legislatura, Serie A, núm. 39-7, de 16 de marzo de 1994, págs. 107-108, y enmiendas nº 156 y 158, BOCG, Senado, V Legislatura, serie II, nº 42-f, de 23 de septiembre de 1994, págs. 79-80.

¹⁶⁷⁶ Aunque, en sentido inverso, se debe recordar también, que dichas enmiendas no sólo no llegarían a prosperar, sino que, incluso, cuando dos legislaturas más tarde, estando ya dicho partido en el Gobierno, se presentara por aquél un nuevo proyecto de Ley de Fundaciones, esos mismos artículos de la Ley 30/1994 que habían sido criticados por vulnerar el derecho de la UE se mantendrían prácticamente con la misma redacción, convirtiéndose, tras su aprobación parlamentaria, en los arts. 6.1 y 7.1, respectivamente, de la actual Ley 50/2002. Evidentemente, la posición que hayan podido sostener determinadas fuerzas políticas, fruto en muchos casos de la búsqueda de los consensos necesarios para sacar adelante un proyecto, no es un argumento que, en el plano jurídico, pueda jugar a favor o en contra de su compatibilidad con el Derecho comunitario, pero patentiza las dificultades que el tema plantea.

de ese sólo hecho, por trascendente que sea para el mercado único, la ilicitud de las medidas nacionales tendentes a la protección de los intereses generales, aunque puedan obstar o hacer menos atractivo el ejercicio por aquéllas de las reiteradas libertades. Será preciso ponderar, en cada caso, tanto la concurrencia de razones imperiosas que pudieran justificar la imposición de determinadas restricciones como la necesidad, adecuación y proporcionalidad de tales medidas con la salvaguarda de dichos intereses.

En este sentido, se deberá tener en cuenta si el ejercicio de dichas actividades comporta o no su establecimiento en el Estado anfitrión. La intervención continua o permanente en la vida económica de otro Estado miembro, si bien resulta bienvenida desde el punto de vista de la interpenetración social y económica que persiguen los Tratados¹⁶⁷⁷, pudiera justificar su sometimiento a ciertos requisitos establecidos por la normativa nacional, siempre que no sean discriminatorios, aun cuando supongan una restricción de las repetidas libertades.

Por otro lado, en este último supuesto se habrá de determinar, además, si dichas actividades se pretenden ejercer de forma *secundaria o principal* en el país de acogida, pues puede ocurrir que dicho Estado (sea con el objeto de prevenir la elusión de las normas nacionales tendentes a proteger su tráfico jurídico interno, sea porque considere que los vínculos que dichas entidades mantienen con el mismo justifican la plena sujeción a su Ordenamiento) haya adoptado determinadas medidas que conduzcan, incluso, a negar el reconocimiento de la personalidad que tengan atribuida por el Estado de su constitución. Lo que ocurrirá, habitualmente, en el caso de los sistemas que acogen el principio de sede real. En este aspecto debe anotarse que si bien es cierto que el problema derivado de los distintos criterios de conexión de una entidad con su Ordenamiento nacional ha sido objeto de respuesta en diversos pronunciamientos del TJUE¹⁶⁷⁸, el tema no puede darse, sin embargo, completamente por zanjado, no sólo por los matices introducidos en ulteriores fallos¹⁶⁷⁹, sino también porque dicha jurisprudencia fue dictada desde la sola

¹⁶⁷⁷ Sentencias del TJUE de 21 de junio de 1974, *Reyners*, as. 2/74, Rec. p. 631, apartado 21; de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, as. C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 25; y de 14 de septiembre de 2006, as. C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, apartado 18.

¹⁶⁷⁸ Véanse, las sentencias de 10 de julio de 1986, *Segers*, C-79/85, Rec. p. 2375, apdos. 14 y 16; de 9 de marzo de 1999, *Centros*, C-212/97, Rec. p. I-1459, apdos. 26, 27, 29 y 39; de 5 de noviembre de 2002, *Überseering BV vs Nordic Construction Company Baumanagement GMBH*, C-208/00, apdos. 57, 59, 82, 92, 93 y 95; y de 30 de septiembre de 2003, *Inspire Art Ltda.*, C-167/01, apdos. 95 a 98, 105, 135 a 137, 140 y 143.

¹⁶⁷⁹ Así, las sentencias de 16 de diciembre de 2008, *Cartesio (cit.)*, apartados 104, 109 y 110; de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus (cit.)*, C-371/10, apartados 26-27; y de 12 julio 2012, *VALE Epitesi (cit.)*, C-378/10, apartado 27, parecen situarse en una línea más cercana a la sentencia *Daily Mail (cit.)* que a la sentencia *Centros*, antes citada, que, según habían interpretado algunos autores, implicaba atribuir un alcance conflictual a los arts. 43 y 48 TCE (hoy, arts. 49 y 54 TFUE), con la consiguiente incompatibilidad de los sistemas nacionales de sede real con el Derecho comunitario (vid., en tal sentido, GARCIMARTÍN ALFÉREZ, Francisco

óptica del mercado y en relación a las sociedades mercantiles, respecto de las que —a diferencia de lo que ocurre con las entidades que nos ocupan— existían ya diversas Directivas enderezadas a hacer equivalentes las garantías exigidas por los Estados miembros¹⁶⁸⁰.

Finalmente, será preciso comprobar si las actividades que pretenden ejercer en el Estado de acogida se dirigen exclusiva o principalmente al cumplimiento de sus fines de interés general, o si, contrariamente, son ajenas a los mismos. Adviértase que si bien, en el primer caso, la equiparación con las entidades sin fin de lucro del Estado anfitrión pudiera resultar más sencilla, sucederá también que al concernir al interés general puedan existir razones imperiosas que justifiquen la imposición de restricciones a las libertades comunitarias. Y a la inversa: en el caso de que sus actividades tengan un mero carácter instrumental, será más difícil que las libertades de establecimiento y de prestación de servicios puedan verse válidamente restringidas, pero su actuación en el país anfitrión como meras entidades de mercado podría llevar a considerar que no se encuentran en una situación comparable con las entidades sin fin de lucro nacionales.

Hechas las anteriores advertencias, varios son los aspectos conflictivos que presenta la Ley 49/2002 en su contraste con las libertades comunitarias.

2. ASPECTOS CONFLICTIVOS

2.1 La ausencia de un tratamiento específico para las entidades sin fin de lucro de otros países de la Unión Europea

En primer lugar, ha de volver a recordarse que, respecto de las organizaciones extranjeras no lucrativas dedicadas a la realización de fines de interés general, la Ley 49/2002 sólo reconoce como «entidades sin fin de lucro», a los efectos de la aplicación del régimen fiscal que establece, a «*las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones*», sin hacer referencia a ninguna otra tipología, ni formular salvedad alguna respecto de las pertenecientes a la Unión Europea.

Esta restricción del régimen fiscal a las «*delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas*» concuerda con lo dispuesto en la Ley 50/2002, que, sin expresar reserva alguna respecto de las constituidas bajo el Derecho de otros Estados de la UE, establece en su art. 7.1 la exigencia de que las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades *de forma estable* en España

J.: «La sentencia “centros” del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: una visión a través de los comentarios», *Revista jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 4, 2001-I, pp. 176 y 201).

¹⁶⁸⁰ No obstante, el tema, cuyo abordaje requeriría un tratamiento monográfico, no puede ser tratado aquí, más allá de las notas que se ofrecen al final.

mantengan una delegación en territorio español y se inscriban en el correspondiente Registro. La solución contrasta, a primera vista, con lo dispuesto en relación a otras entidades sin fin de lucro.

En efecto, se ha de anotar que, apenas unos meses antes de la promulgación de la Ley 50/2002, las Cortes Generales habían aprobado la LODA¹⁶⁸¹, en cuyo artículo 9.3 se exigía también que las *asociaciones extranjeras* que pretendieran ejercer actividades de forma estable en España mantuvieran una delegación en territorio español, pero, en este caso, cuidándose de introducir la cautela de que ello era «*sin perjuicio de lo que disponga el ordenamiento comunitario*»; salvedad cuya omisión en la Ley de Fundaciones no deja de causar cierta sorpresa, porque tanto unas como otras son *entidades carentes de propósito lucrativo* y la eventual contradicción en este punto con el Derecho de la Unión, de producirse, cabría entender que se daría en ambas, o en ninguna, puesto que es la ausencia de fin de lucro, y no la persecución de fines de interés general, la característica a que literalmente hace referencia el art. 54 TFUE (anterior art. 48 TCE) para exceptuarlas del ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios.

En mi opinión, la disparidad señalada puede encontrar, no obstante, una explicación. El legislador de la Ley de Fundaciones pudo haber considerado (enseguida veremos si equivocadamente o no) que la protección de los beneficiarios y la tutela de los fines de interés general, que, inexcusablemente, deben perseguir todas las fundaciones según nuestro Ordenamiento, constituyen «*razones imperiosas*», en el sentido del Derecho comunitario, que justificarían la imposición de dichas exigencias por la Ley 50/2002. Distintamente de lo que, con carácter general, ocurre en el caso de las asociaciones, en las que tales fines son un elemento contingente, no dándose necesariamente, por tanto, esas razones imperiosas que pudieran justificar el establecimiento de condicionantes al ejercicio de las libertades comunitarias. De ahí, cabe pensar, que el Legislador efectuara una salvedad en la LODA que no estimó precisa en la Ley de Fundaciones.

Ahora bien, si lo anterior puede llegar a explicar —con las reservas que luego expondremos— la ausencia de una expresa contemplación de las fundaciones constituidas en otros países de la UE, más problemática resulta la llamativa omisión, en la Ley 49/2002, de las *delegaciones de asociaciones extranjeras que persigan exclusivamente fines de interés general* (máxime, cuando las delegaciones de fundaciones foráneas aparecen, en cambio, expresamente contempladas), sin que tampoco en este caso se haya reparado en las de origen comunitario. Dicha omisión, que respondería al planteamiento de que las asociaciones extranjeras no son susceptibles de ser declaradas de utilidad pública (por lo que su contemplación en la Ley 49/2002 hubiera resultado ociosa), suscita, *prima facie*, un evidente conflicto con el Derecho de la Unión.

¹⁶⁸¹ Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

2.2 La exclusión de las asociaciones extranjeras de otros Estados miembros de la UE que persigan fines de interés general

Como se recordará, al examinar en el Capítulo III el tratamiento de las asociaciones foráneas a la luz de nuestro Derecho interno, llegábamos a la conclusión de que, habida cuenta de las diferencias legislativas, políticas e ideológicas entre los Estados acerca de su papel y sus relaciones con los otros sectores, así como del desigual grado de intervención y de control sobre sus fines y actividades, nuestro Ordenamiento partía implícitamente de la premisa de que sólo las entidades que tengan su domicilio en España y se sometan a la ley española se encuentran en condiciones de satisfacer los requisitos necesarios para hacerse merecedoras de la calificación de utilidad pública; la cual, por otra parte, arrastraba aún ciertos resabios de discrecionalidad en su otorgamiento, fruto de su tradicional concepción como medida de fomento de organizaciones que coadyuvan al cumplimiento de fines encuadrados en la competencia de la Administración.

El mismo planteamiento asumiría la Ley 49/2002, que se pliega enteramente a la consideración que dichas entidades reciben en la normativa reguladora de su régimen sustantivo. De ahí que esta Ley, con carácter general, no contemple sino a entidades españolas, como confirma la ausencia de toda previsión respecto del IRNR, difícil de entender, como dijimos, si su régimen estuviera destinado también a entidades no residentes. En este sentido, recordemos que la mención de las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas» entre las eventuales destinatarias de dicho régimen fiscal constituye una *excepción* que, en definitiva, no es sino reflejo del tratamiento que la propia Ley 50/2002 ya les dispensa: a saber, la *cuasi-personalización* de dichas delegaciones y su plena equiparación a las fundaciones españolas; lo que, sin embargo, no acontece en el caso de las delegaciones de asociaciones extranjeras. Desde el momento en que la LODA no contempla que dichos establecimientos secundarios puedan ser objeto de tal calificación, la Ley 49/2002 —que, a la postre, no es sino un instrumento al servicio de los fines extrafiscales que pretenden promoverse— no las contemplará tampoco como sujetos del régimen fiscal que establece.

Ahora bien, como igualmente expuse, si bien esa diversidad de tratamiento no puede considerarse discriminatoria ni desde el punto de vista de nuestro Derecho doméstico ni desde el punto de vista del Derecho internacional financiero¹⁶⁸², la situación es distinta, sin embargo, cuando nos encontramos ante asociaciones de otros países de la Unión Europea que pretendan ejercer las libertades económicas.

¹⁶⁸² Recordemos que las cláusulas de no discriminación habitualmente contenidas en los CDIs suscritos por España siguiendo el MCOCDE no imponen a los Estados contratantes la obligación de conceder a las instituciones privadas sin fin de lucro del otro Estado los mismos beneficios que tenga reconocidos a favor de las suyas. Vid, *supra*, Capítulo III, apdo. II.4., pp. 236 y ss.

En efecto, en la medida en que las asociaciones extranjeras de otros Estados miembros persigan fines de interés general acordes con lo que por tales se entiende en nuestro Ordenamiento y se hallen declaradas de utilidad pública en el Estado de su constitución, quedando sometidas en el mismo a controles y requisitos equiparables a los que se exigen a las entidades sin fin de lucro españolas, será difícil negar, con arreglo a la jurisprudencia del TJUE, que puedan encontrarse en una *situación comparable* a la de éstas, aun cuando no hayan sido calificadas de utilidad pública por los órganos de la Administración española, por lo que, al impedirse *de plano* que puedan acogerse al régimen de la Ley 49/2002 —es decir, sin permitirles siquiera demostrar que reúnen los requisitos establecidos por la normativa nacional para ser merecedoras de dicha calificación—, se produce una disparidad en su tratamiento fiscal, que habrá de reputarse contraria al Derecho comunitario en cuanto no encuentre justificación en la existencia de razones imperiosas¹⁶⁸³.

Piénsese que, aunque los Estados miembros son libres de definir, dentro del respeto a los Tratados, qué intereses de la colectividad quieren promover mediante la concesión de ventajas a asociaciones, fundaciones u otras entidades sin fin de lucro que persigan objetivos vinculados a tales intereses, ello no les autoriza, sin embargo, a la adopción de medidas discrecionales en orden al fomento de dichas organizaciones, especialmente, si el núcleo de su fundamento en encuentra anclado en la nacionalidad o la residencia.

En este sentido, si respecto de las propias entidades españolas la discrecionalidad en la declaración de utilidad pública de una asociación, es decir, la circunstancia de que dicha calificación pueda otorgarse con arreglo a criterios de conveniencia u oportunidad administrativa, encuentra serios reparos desde el punto de vista de su acomodación al principio de legalidad, como así lo ha venido a confirmar el Tribunal Supremo en sus ya citadas sentencias de 18 de junio de 2010, de 7 de octubre de 2011, de 7 de octubre de 2015, 27 de octubre de 2017 y 19 de marzo de 2018¹⁶⁸⁴, no menos

¹⁶⁸³ En este sentido, la sentencia de 27 de enero de 2009, *Hein Persche vs. Finanzamt Lüdenscheid*, C-318/07, apartado 49: «cuando un organismo cuya utilidad pública haya sido reconocida en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos, de manera que su utilidad pública podría ser reconocida en este último Estado miembro —cuestión que ha de ser apreciada por las autoridades nacionales de ese Estado, incluidos los órganos jurisdiccionales—, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a tal organismo el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecido en su territorio». En idéntico sentido, entre otras, la sentencia *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (ya citada), apartado 40; la sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, C-76/05, Rec. p. I-6849, apartados 72, 73, 81 y 82; la de 11 de septiembre de 2007, *Comisión/Alemania*, C-318/05, apdos. 78 a 81, y 90, 91, 99 y 100; la de 13 de marzo de 2008, *Comisión vs. España*, C-248/06, apartados 40 y 41; o la de 6 de octubre de 2009, *Comisión vs. España*, C-153/08, apartados 31 a 35.

¹⁶⁸⁴ Véanse a este respecto las apreciaciones que realizábamos, *ut supra*, en el Capítulo III al hablar del procedimiento de declaración de utilidad pública.

problemática resulta respecto de las asociaciones extranjeras comunitarias, en cuanto puede encubrir un trato discriminatorio.

En efecto, si bien es cierto que, en supuestos que pudieran guardar cierta similitud (como pudieran ser aquellos casos en que la normativa de un Estado miembro supedita la realización de determinadas actividades en su territorio a la obtención de una autorización administrativa, o incluso a criterios de residencia), el TJUE ha considerado que tales medidas pueden ser admisibles en tanto en cuanto obedezcan a la protección de intereses generales (v.gr., el orden público, la seguridad, la salud, el medio ambiente...), no es menos cierto que, entre otros límites, el Tribunal de Luxemburgo no ha dejado de señalar que, para que éstas resulten, a la postre, compatibles con el Derecho comunitario, deben basarse, en todo caso, en criterios objetivos, conocidos de antemano y que permitan a cualquier persona afectada por una medida de este tipo disponer de un medio de impugnación jurisdiccional¹⁶⁸⁵.

En este sentido, cabe traer a colación el art. 10.1 de la ya citada Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior, en cuanto establece que «Los regímenes de autorización deberán basarse en criterios que delimiten el ejercicio de la facultad de apreciación de las autoridades competentes con el fin de que dicha facultad no se ejerza de forma arbitraria», insistiendo en su apartado 5 en que «La autorización *deberá* concederse una vez se haya determinado, a la vista de un examen adecuado, que se cumplen las condiciones para obtenerla». De igual modo, en su apartado 2, dispondrá que, en todo caso, los criterios que se utilicen para su otorgamiento deben reunir las siguientes características: «a) no ser discriminatorios; b) estar justificados por una razón imperiosa de interés general; c) ser proporcionados a dicho objetivo de interés general; d) ser claros e inequívocos; e) ser objetivos; f) ser hechos públicos con antelación; [y] g) ser transparentes y accesibles». Adviértase que si bien es cierto que, a diferencia de la autorización a que se refiere el precepto comentado, el no reconocimiento de la utilidad pública de una asociación constituida en otro Estado miembro no impide que ésta pueda realizar sus actividades en España, no es menos cierto que, en cuanto implica que quede sujeta a un régimen tributario más gravoso, puede hacer que le resulte menos atractivo su establecimiento o la prestación de servicios en nuestro país, desincentivando el ejercicio de las libertades garantizadas por los Tratados de la UE, por lo que, en mi sentir, el régimen de reconocimiento de aquella calificación no podrá operar con criterios diferentes a los que se contemplan en dicho precepto.

Por consiguiente, en tanto en cuanto la asociación extranjera persiga fines de interés general y satisfaga objetivamente los requisitos *expresamente* establecidos en la normativa nacional, desde el punto de vista del Derecho comunitario no cabría negarle la calificación de utilidad pública, por cuanto habría de considerarse que tal denegación constituiría una discriminación

¹⁶⁸⁵ Así, la sentencia de 23 de septiembre de 2003, *Margarethe Ospelt y Schlössle Weissenberg Familienstiftung*, C-452/01, Rec. 2003 página I-09743, apartado 34.

injustificada. A este respecto se hace difícil oponer que para que resulte procedente dicha calificación sus actividades deben ser desarrolladas *exclusiva o principalmente* en territorio español, redundar en beneficio de los españoles o residentes en España, o contribuir a aliviar el gasto de las Administraciones Públicas nacionales al descargarlas de tareas que en otro caso habrían de realizar. Ciertamente, de admitirse tal hipótesis, habría que concluir, probablemente, que las asociaciones extranjeras, en la medida en que ejercen *principalmente* sus actividades *fuera de España*, no se encontrarían en una situación comparable a las asociaciones españolas a efectos de recibir el mismo tratamiento¹⁶⁸⁶. Sin embargo, ni la normativa que regula dicha declaración impone tales exigencias, al menos expresamente¹⁶⁸⁷, ni se establece tampoco, por ejemplo, que una asociación española que ejerza principalmente sus actividades fuera de España quede excluida del ámbito de la utilidad pública o del régimen especial de la Ley 49/2002.

Admitida esa premisa, el argumento para afirmar la comparabilidad de situaciones podría formularse en los siguientes términos: puesto que una asociación española puede ejercer sus actividades de interés general principalmente en el extranjero, su situación no es distinta a la de una asociación extranjera comunitaria que también ejerce principalmente sus actividades de interés general fuera de España. Por tanto, supuesto que cumplan iguales requisitos, deberían recibir el mismo trato.

No obstante, permítasenos referirnos todavía a alguna objeción más, que aún podría formularse a este respecto.

En primer lugar, cabría replicar que si bien nuestra legislación no menciona que para que una asociación pueda ser calificada de utilidad pública sus actividades tengan que beneficiar a España o a sus nacionales o residentes, ello no significa que las que ejerzan sus actividades en provecho de terceros países deban recibir necesariamente dicha calificación y puedan disfrutar del régimen especial de la Ley 49/2002. Sólo se harían merecedoras de dicho trato *si sus fines y actividades, a pesar de no beneficiar directamente a nuestro país, se sitúan en el ámbito de la cooperación internacional para el desarrollo*, contemplada por la Ley 23/1998, de 7 de julio. Ello rescataría el planteamiento de que, con carácter general, las asociaciones extranjeras no se encuentran en una situación comparable a la de una asociación de utilidad pública española, por lo que no les resultaría aplicable el mismo régimen fiscal que a éstas.

¹⁶⁸⁶ Resulta de interés anotar que éste fue uno de los argumentos expuestos por el gobierno español en las observaciones presentadas en el asunto *Hein Persche* [sentencia de 27 de enero de 2009 (cit.), apartados 32 y 42], a que más adelante nos referiremos.

¹⁶⁸⁷ Vid., los arts. 32 a 35 de la LODA y el RD 1740/2003, de 19 de diciembre, por el que se regulan los procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública (BOE núm. 11, de 13 de enero de 2004).

A favor de esta tesis, cabría argüir el hecho de que la Ley 49/2002 —de forma novedosa respecto de su predecesora, la Ley 30/1994— contempla expresamente a las ONGDs, en su art. 2.c), como si se tratara de entidades independientes de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública (a pesar, recuérdese, de que las únicas ONGDs que pueden acogerse a dicho régimen fiscal son justamente dichas asociaciones y fundaciones). Lejos de una inútil redundancia, cabría argumentar que tal distinción respondería precisamente a la idea de que las actividades exteriores de las entidades sin fin de lucro sólo quedan amparadas por dicho régimen fiscal en la medida en que se enmarquen en la cooperación para el desarrollo.

Sin embargo, aunque dicha hipótesis podría resultar congruente con el tradicional criterio de que la repetida declaración tiene como objetivo fomentar aquellas organizaciones que colaboran con la Administración en el cumplimiento de fines de su competencia, así como con la idea de que debe existir alguna correlación entre los beneficios que la declaración de utilidad pública lleva anudados y la descarga a la Administración de determinados compromisos y tareas que, en otro caso, vendría obligada a cumplir directamente, a mi juicio, dados los términos de nuestra propia legislación, se hace difícil sostener dicha postura. Piénsese que, ya desde la reforma de la anterior Ley de Asociaciones por la Ley 30/1994, el acento de dicha declaración no se encuentra tanto en la «utilidad pública» como en el «interés general»¹⁶⁸⁸. Y, sobre todo, porque, al enunciar los fines que dichas entidades deben perseguir, ni la LODA ni la Ley 49/2002 los restringen a que se cumplan en España o, en otro caso, a que se circunscriban al ámbito de dicha cooperación internacional. Antes al contrario, la «cooperación para el desarrollo» se enuncia *sólo como uno más* de los fines que permiten otorgar la referida declaración de utilidad pública. Su mención no supone que los restantes deban ceñirse necesariamente al interior de nuestras fronteras.

En todo caso, dicha interpretación —que supondría considerar que para que los fines se entiendan de interés general o de utilidad pública conforme a nuestro Derecho han de ser realizados en territorio español (con la salvedad, como decíamos, de los que puedan encajar en los objetivos y directrices de la cooperación española al desarrollo)— es una exégesis que podría llevarnos, quizá, a excluir que las entidades sin fin de lucro extranjeras puedan realizar única o principalmente en España actividades *ajenas* a las propias de sus fines (v.gr., explotaciones económicas o de mera gestión patrimonial), disfrutando, sin embargo, de la calificación de utilidad pública y de las correlativas ventajas fiscales por el hecho de que, en otras partes del mundo, sin beneficio alguno para nuestro país, realizan actividades que, de llevarse a cabo en España, serían susceptibles de aquella calificación. Pero si las que desarrollan de forma estable o permanente en (o desde) territorio español son exclusiva o principalmente de interés general para España —que es el caso a que ahora nos referimos—, su situación no sería diferente a la de las entidades sin fin de

¹⁶⁸⁸ Vid., *supra*, Capítulo III, apdo. II.3.

lucro españolas y, por tanto, su exclusión del régimen fiscal de la Ley 49/2002 no parece a primera vista razonable.

Por otra parte, no puede dejar de anotarse que el TJUE rechazaría en la *sentencia Hein Persche* una argumentación similar, realizada por el gobierno alemán para justificar la disparidad de tratamiento que resultaba de su legislación ¹⁶⁸⁹.

Tampoco cabe oponer que dicha calificación responde a criterios de política social o cultural para excluir las consecuencias del Derecho comunitario. Baste reseñar, en ese sentido, la *sentencia Walter Stauffer*. En dicho asunto, los Gobiernos alemán e irlandés, entre otras observaciones, habían argumentado que las normas tributarias relativas a las entidades de utilidad pública tienen un contenido normativo social que excluye a dichas entidades del ámbito de protección de las libertades fundamentales, las cuales, a juicio de dichos gobiernos, no podían incidir en las consecuencias del reconocimiento de la utilidad pública a efectos fiscales en un Estado miembro ¹⁶⁹⁰. Sin embargo, los razonamientos serían rechazados por el TJUE, aceptando la postura de la *Comisión*, que mantenía, en cambio, que ni la eventual discordancia del Derecho aplicable en materia de utilidad pública, ni la falta de armonización del Derecho tributario, ni la «motivación sociopolítica» de la normativa fiscal controvertida (a saber, la promoción de fines considerados de interés general) impedían la aplicación del TCE y, por consiguiente, de las libertades fundamentales.

Ahora bien, de ello tampoco debe extraerse la (errónea) conclusión de que el Derecho comunitario impone la obligación de declarar «automáticamente» de utilidad pública a una entidad constituida bajo el Ordenamiento de otro Estado miembro por el hecho de que en su país de procedencia tenga reconocida una calificación equivalente, o porque cumpla fines de interés general. Ni el Derecho de la Unión impone tal *automatismo* ¹⁶⁹¹, ni cabe reputar ilegítimas, *a priori*, las medidas adoptadas por el Estado donde vayan a prestar sus servicios o ejercer sus actividades, a fin de que las autoridades del país puedan verificar y controlar, de manera efectiva, que reúnen los requisitos exigidos por el Derecho patrio para el disfrute de dicha calificación. Recuérdese que, en defecto de normativa armonizadora, los criterios son los del Derecho nacional. Hay en este sentido, como veremos, una clara distancia entre las *sentencias Walter Stauffer* y *Hein Perche* y la del

¹⁶⁸⁹ Véanse a tal respecto los apartados 58 y 67 de las Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo MENGOZZI, presentadas en dicho asunto el 14 de octubre de 2008.

¹⁶⁹⁰ En análogo sentido se aduciría por el Finanzamt demandado que el Derecho de fundaciones pertenece a la política cultural nacional, en la que la Unión Europea no puede intervenir a efectos de armonización. Vid. la glosa de tales alegaciones en las Conclusiones de la Abogada General, STIX-HACKL, de 15 de diciembre de 2005, apartados 17 a 20.

¹⁶⁹¹ Vid., en ese sentido, la *sentencia Hein Persche* (cit.), apartado 48, o la *sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer* (cit.), apartado 39.

asunto *Cassis de Dijon*¹⁶⁹², que, en materia de libre circulación de mercancías, y con la salvedad de que concurrieran razones imperiosas de interés general, impuso el *principio del reconocimiento mutuo* —luego exportado a otros ámbitos como recurso frente a la falta de aproximación de las legislaciones nacionales—, que, sin embargo, no ha sido adoptado en este caso, habida cuenta de las limitadas competencias que, en principio, ostenta la UE a este respecto. Así, el Ordenamiento comunitario podrá incidir, incluso de forma relevante, restringiendo el margen de maniobra de los Estados, sin que, como se señalaba por la Abogada General en el asunto *Walter Stauffer*, la «motivación sociopolítica» de la normativa fiscal impida la aplicación de los Tratados, pero la competencia para establecer los requisitos para declarar de utilidad pública a una entidad corresponde a cada uno de los Estados miembros, sin que tengan que estar y pasar por los criterios y decisiones que otros socios comunitarios hayan podido adoptar. Y lo mismo cabe decir respecto del control de su cumplimiento.

Otra cosa es que dichos requisitos, además de justificados, transparentes y no discriminatorios, deban ser *proporcionados*. En este sentido, a la hora de valorar si exceden de lo necesario, resultará preciso ponderar si los controles a que dichas entidades se encuentran ya sometidas en su país de origen y la verificación que *a posteriori* pueda realizarse por las autoridades patrias son suficientes para salvaguardar los intereses generales, por un lado, y para permitir la adecuada aplicación del régimen fiscal, por otro. A este respecto ha de recordarse que la posibilidad de reclamar a dicho fin el auxilio de las autoridades de aquel otro Estado miembro al amparo de la Directiva sobre asistencia mutua, y, en aquello en que ésta no fuera suficiente, la eventual exigencia a la propia entidad interesada de que acredite tanto que reúne los aludidos requisitos como que se encuentra sujeta por el Estado de su constitución a controles equiparables, han sido argumentos frecuentemente recordados por el TJUE como fundamento para declarar la oposición al Derecho comunitario de medidas nacionales que, basadas en la eficacia de los controles fiscales, se limitaban a denegar el disfrute de determinadas ventajas o derechos reconocidos a las entidades nacionales, sin apurar previamente dichas vías¹⁶⁹³.

No obstante, es preciso insistir en que deben cumplir *todos* los requisitos que, *dentro de los límites antes esbozados*, tenga establecidos la normativa

¹⁶⁹² Sentencia del TJUE de 20 de febrero de 1979, C-120/78, as. *Rewe* (cit.).

¹⁶⁹³ Sentencias del TJUE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, apartados 18-20; de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, apartado 26; de 15 de mayo de 1997, *Futura Participation y Singer*, C-250/95, apartados 39 y 43; de 8 de julio de 1999, *Baxter*, C-254/97, apartados 19-20; de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, C-55/98, apartado 26; 3 de octubre de 2002, *Danner*, C-136/00, apartados 49-50; de 26 de junio de 2003, *Skandia y Ramstedt*, C-422/01, apartados 42 y 43; de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-334/02, apartados 29 a 32; de 10 marzo 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, apartado 25; de 11 de septiembre de 2007, *Skatteverket vs. A*, C-101/05, apdos. 55-58; de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, apartados 48-50; de 27 de enero de 2009, *Hein Persche*, C-318/07, apartados 52-54.

nacional. Y, a mi juicio, el control o tutela de su actuación en el cumplimiento de sus fines es *un aspecto esencial en nuestro Derecho*. Ello fuerza a distinguir el supuesto de que sea la propia asociación la que directamente pretenda ejercer sus actividades en nuestro país (caso en que su supervisión y control global sólo podría producirse por el Estado bajo cuyo Ordenamiento se hubiere constituido), del supuesto de que mantenga una delegación en España (caso que permite el control y supervisión de las actividades que dicha delegación realice autónomamente en o desde territorio español).

En este sentido, aunque la LODA no exige que las asociaciones constituidas con arreglo al Derecho de otro Estado de la Unión Europea deban mantener *necesariamente* una delegación en España e inscribirse en el correspondiente Registro para poder ejercer sus actividades de forma estable en nuestro suelo (recordemos que la obligación de mantener una delegación se entiende «*sin perjuicio de lo que disponga el Ordenamiento comunitario*»¹⁶⁹⁴), ello no significa, sin embargo, que, a los fines de su consideración como de utilidad pública y de su eventual acogimiento al régimen de la Ley 49/2002, no vaya a resultar necesario que satisfagan dichos requisitos¹⁶⁹⁵.

A este respecto debe recordarse que, entre los requerimientos establecidos por nuestra normativa doméstica para que una asociación pueda ser declarada de utilidad pública (y sin que pueda considerarse, *a priori*, que se opone necesariamente al Derecho comunitario), se encuentra el de estar «inscritas en el Registro correspondiente»: art. 32.1, e) de la LODA. Adviértase que, aunque dicho deber ya se contempla en el art. 10.1 de la misma Ley, no se trata de ninguna redundancia: mientras que en éste se establece, fundamentalmente, en aras del principio de seguridad jurídica —«a los solos efectos de publicidad»—, en aquél se impone como vía o instrumento para hacer efectivo el control del cumplimiento de los fines que motivan la declaración de utilidad pública y, a la postre, del disfrute de los beneficios fiscales que ésta lleva anudados¹⁶⁹⁶. La misma exigencia se contiene en el art.

¹⁶⁹⁴ Art. 9.3 de la LODA.

¹⁶⁹⁵ Piénsese que es la apertura de una delegación o representación permanente de la asociación extranjera en territorio español, en la medida que actúa de punto de referencia y de centro responsable —por delegación de la matriz— de las operaciones y actividades que ésta desenvuelva en o desde España, lo que vendría a permitir el control por las autoridades patrias de que los fines en mérito de los cuales pudiera otorgarse dicha declaración se realizan, en todo momento, en la forma y condiciones establecidas por la normativa española.

¹⁶⁹⁶ En ese sentido, no es ocioso volver a recordar que el encuadramiento competencial de dicha declaración se sitúa en el art. 149.1.14 CE («Hacienda General»), según confirmaría el TC en sendas sentencias: vid., los FFJJ 17 y 18 de la STC 133/2006 de 27 de abril, interpuesto por el Parlamento catalán contra determinados artículos de la LODA, así como el FJ 6, pfo 2º, de la STC 134/2006, de 27 de abril, por la que se resolvía el conflicto de competencias promovido por la Generalidad de Cataluña en relación con diversos preceptos del RD 1740/2003, de 19 diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, al punto de señalar dicho Tribunal que «a partir de la Ley 191/1964 [...] la principal consecuencia legal atribuida a la declaración de utilidad pública ha sido la de disfrutar de un

3.7º de la Ley 49/2002, con carácter general para todas las entidades sin fin de lucro a que dicha Ley se contrae.

Así pues, a la hora de que la asociación extranjera pueda satisfacer dicha condición, o bien entendemos que ésta se debe inscribir en el Registro de Asociaciones (lo que, conforme a nuestra legislación, supondría, a mi juicio, que debería reconstituirse como española); o bien, como considero más plausible, consideramos que lo que debe inscribirse es la «delegación» a que se refiere el art. 9.3 de la LODA¹⁶⁹⁷. Nótese que ello implica, a la postre, que las asociaciones extranjeras, como tales, *i.e.*, contempladas en su globalidad, no podrían ser declaradas de utilidad pública ni disfrutar del régimen fiscal de la Ley 49/2002. Sucede, pues, lo mismo que con las fundaciones foráneas, que tampoco pueden gozar de dicho régimen: sólo sus delegaciones resultan

régimen fiscal especial, actualmente compendiado en la Ley 49/2002» (cfr., STC 133/2006, FJ 18, pfo. 2º).

¹⁶⁹⁷A este respecto, conviene apostillar que la terminología utilizada en su día por la legislación de asociaciones no era, desde luego, muy precisa en este punto, pues en unos casos daba a entender que era la asociación extranjera la que debía inscribirse, anotándose en su hoja registral la apertura de la delegación (así, se desprendería de los arts. 36 y 37.2 del Reglamento del RNA de 2003); mientras que en otros, en cambio, se hablaba de la inscripción de la delegación en España de la asociación extranjera (así lucía en el art. 2.3 del mismo Reglamento). En mi sentir, sin embargo, dichas expresiones no impedían considerar que, en todo caso, *el centro de referencia no era tanto la asociación extranjera como la delegación* que, con carácter general, la LODA obliga a mantener en España cuando pretenden ejercer sus actividades de forma estable en nuestro suelo. Con mejor técnica y criterio, el posterior Reglamento del RNA de 2015 (Real Decreto 949/2015, de 23 de octubre) así lo consigna de modo claro cuando en su art. 2.3 dispone que corresponde a dicho Registro «la inscripción de las delegaciones de las asociaciones extranjeras que desarrollen actividades en España de forma estable o duradera»; cuando, en coherencia con ello, titula de ese modo la cuarta de las Secciones en que se estructura el RNA («Sección 4.ª Delegaciones en España de asociaciones extranjeras») o la rúbrica de la Sección 10ª de su capítulo II («Inscripción de delegaciones en España de asociaciones de extranjeras») o, en fin, cuando en su art. 29 establece que «el Registro procederá al cierre definitivo de la hoja registral de las delegaciones de las asociaciones extranjeras cuando éstas comuniquen el cese de sus actividades en España...». Debo añadir que, a mi juicio, el hecho de que la delegación carezca de personalidad jurídica propia; el que la inscripción de las asociaciones (fuera del caso de las de utilidad pública, entre las que, en el planteamiento de la LODA, no parecen caber las asociaciones foráneas) sea un requisito que se exija a los solos efectos de publicidad (lo que, por cierto, no tendría que ser necesariamente así cuando de lo que se trata es del reconocimiento de asociaciones constituidas no al amparo del art. 22 CE, sino de un derecho extranjero); y, sobre todo, en lo que ahora nos interesa, la menor consciencia de la *sustantividad* de la delegación, aunque carezca de personalidad independiente (o, tal vez a la inversa, la clara consciencia de que el reconocimiento de dicha *sustantividad* podría hurtarlas de la competencia estatal a favor de las CCAA: recuérdese al respecto lo ya comentado en relación a la delegaciones de fundaciones extranjeras), unido al tradicional entendimiento de dicha declaración como discrecional (por no decir como graciable), son factores que, en suma, abonarían el hecho de que, a diferencia de las delegaciones de fundaciones foráneas, el protagonismo de las delegaciones de asociaciones extranjeras haya quedado velado y no se contemple la posibilidad de que la declaración de utilidad pueda ceñirse al solo ámbito de la delegación (susceptible de ser controlada con arreglo al principio de territorialidad), sino que se predica respecto del completo ámbito subjetivo de la asociación como persona jurídica, lo que, en la medida en que las que nos ocupan ejercen sus actividades no sólo en España, escaparían al control de las autoridades patrias.

equiparadas a las fundaciones españolas y sólo a ellas se refiere la repetida Ley.

Ahora bien, aunque la normativa reguladora de la declaración de utilidad pública no prevea la posibilidad de referenciar tal declaración a dichos establecimientos secundarios ni la Ley 49/2002 los contemple tampoco como potenciales destinatarios del régimen fiscal que establece, tales circunstancias no pueden erigirse en obstáculo a las libertades fundamentales. Adviértase que nuestro propio Ordenamiento *sitúa en el mismo plano* a una asociación constituida en España y a la delegación de una asociación extranjera, por lo que, a partir de ese momento, no cabe dispensar a estas últimas un trato diferente. Por consiguiente, supuesto que la delegación de la asociación extranjera cumpla los requisitos para acogerse al régimen de la Ley 49/2002 (comprendiendo los que permitirían calificarla de utilidad pública), no parece que exista una razón objetiva que autorice a establecer una diferencia de trato.

Recordemos que la libertad de establecimiento comprende el derecho a ejercer actividades en otro Estado «*por medio de filiales, sucursales o agencias*»; nociones éstas que han sido interpretadas de forma amplia y abierta, por lo que no parece dudoso, a mi juicio, que pueda subsumirse en ellas el concepto de delegación¹⁶⁹⁸. Por consiguiente, en cuanto que resultan amparadas por el derecho de establecimiento, éstas han de recibir el mismo trato que las propias asociaciones nacionales¹⁶⁹⁹, lo que supone que han poder acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002 y disfrutar, asimismo, de la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo, siempre —insisto— que reúnan los requisitos para ser declaradas de utilidad pública *conforme a nuestro Derecho*, y cumplan las exigencias establecidas en dicha Ley.

Pero con ello no quedan despejadas todas las incógnitas que plantea el contraste de nuestra legislación con el Ordenamiento comunitario. La propia restricción del régimen fiscal a las *delegaciones inscritas* y, por consiguiente, la exigencia de que se encuentren establecidas secundariamente en España, manteniendo un determinado tipo de establecimiento y sometándose a la vigilancia y supervisión de las autoridades españolas con independencia de los controles a que puedan estar ya sujetas en su país de origen, suscita también

¹⁶⁹⁸ Así, por ejemplo, en la llamada *sentencia del seguro* (Sentencia de 4 de diciembre de 1986, *Comisión vs. Alemania*, C-205/84, Rec. p. 3755), el TJCE señalaría que una empresa que mantenga una presencia permanente en otro Estado miembro se rige por las disposiciones del Tratado sobre el derecho de establecimiento, «aunque dicha presencia *no haya adquirido la forma de una sucursal o de una agencia, sino que se ejerza por medio de una simple oficina gestionada por el propio personal de la empresa, o de una persona independiente pero apoderada para actuar permanentemente por cuenta de ésta como lo haría una agencia*». (Sentencia de 4 de diciembre de 1986, *Comisión vs. Alemania*, apartado 21. La cursiva es mía).

¹⁶⁹⁹ Por todas, las sentencias de 28 de enero de 1986, *Avoir fiscal*, C-270/83, *Recueil* 1986, p. 00273; y de 21 de septiembre de 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland vs. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, C-307/97, apdos. 43 y 64.

importantes dudas sobre su adecuación a las repetidas libertades, como veremos a continuación.

2.3 La exigencia de que las ESFL no residentes mantengan una delegación en territorio español

2.3.1 Planteamiento

Cuando una fundación extranjera (y lo mismo cabe decir, conforme a lo más atrás expuesto, de las asociaciones foráneas equiparables a las de utilidad pública españolas), sin trasladar su residencia a nuestro suelo, participan, no obstante, de forma estable o permanente en la vida social y económica de nuestro país; disfrutan, al igual que las entidades sin fin de lucro patrias, de los bienes, servicios y ventajas que éste proporciona; y, de la misma manera que éstas, contribuyen al bien común mediante el ejercicio en España de las actividades propias de sus fines de interés general, parece razonable que el trato fiscal que nuestro Ordenamiento jurídico las dispense no difiera del que se aplica a las propias ESFL nacionales, por cuanto se encuentran integradas en nuestra sociedad y operan en nuestro suelo como si de ESFL españolas se tratara. De ahí, como hemos venido diciendo, que, con independencia de compromisos internacionales, nuestro Derecho doméstico haya equiparado plenamente a las *delegaciones* de fundaciones foráneas con las fundaciones españolas¹⁷⁰⁰. Pero ¿tiene la misma justificación atribuir igual tratamiento e imponer las mismas exigencias a una fundación o a una asociación extranjeras que carezcan de todo vínculo estable con nuestro país porque su relación con el mismo sea puramente anecdótica?, ¿o cuando sus actividades en nuestro territorio no son las propias de sus fines, o se limitan a la percepción de rendimientos de fuente española, sin beneficio alguno para nuestra sociedad? Desde el punto de vista de nuestro Derecho interno, como se recordará, llegábamos a la conclusión de que la respuesta de nuestro Ordenamiento era negativa. Y el mismo criterio se sigue en la práctica convencional internacional (MCOUDE, MCONU). Sin embargo, como venimos señalando, la situación varía cuando se contempla desde la perspectiva del Derecho comunitario, donde las libertades económicas garantizadas por los Tratados imponen severas limitaciones a los Estados miembros en el diseño y aplicación de sus políticas nacionales, incluso en los cada vez más escasos ámbitos en que conservan plenas sus competencias.

Obsérvese que si nos halláramos ante puras entidades de mercado la necesidad de dispensarles el mismo trato que a sus homólogas nacionales, aun cuando no se encuentren establecidas en nuestro suelo, no plantearía, *prima facie*, excesivas dificultades o, mejor dicho, no lo haría con la complejidad añadida que aquí se nos presenta. Pero las entidades que nos ocupan, aunque participen en la vida social y económica de los Estados

¹⁷⁰⁰ Aunque no haya seguido el mismo criterio respecto de las asociaciones por las razones que ya analizamos anteriormente.

miembros y, por consiguiente, deban ser reputadas como titulares de las libertades comunitarias, no son organizaciones de mercado, sino entidades cuya finalidad esencial consiste en la satisfacción del interés general. Es, precisamente, en razón y garantía de ese interés colectivo, por lo que su estatuto jurídico impone su sometimiento a determinadas restricciones y cautelas, que suelen comprender una intervención más o menos intensa de las autoridades del Estado bajo cuyo Ordenamiento se han constituido. Sin embargo, dicho estatuto dista con mucho de ser homogéneo, variando de un país a otro como consecuencia del diverso entendimiento de su papel, de su relación con los otros Sectores, y de sus fines, lo que dificulta su reconocimiento en los distintos Estados miembros y, a la postre, la actividad transnacional de las mismas.

Pues bien, conforme habíamos ya anticipado en el planteamiento inicial, para desbrozar el camino que nos permita dilucidar la compatibilidad o no del régimen de la Ley 49/2002 con el Derecho de la UE, debemos empezar por distinguir según que la entidad mantenga o no alguna estructura permanente en nuestro suelo, diferenciando, a su vez, en caso negativo, según actúe de modo anecdótico u ocasional en España, o lo haga, en cambio, con carácter regular o continuo, aunque también carezca de una infraestructura estable en territorio español. Comenzaremos por los supuestos que implican un menor grado de vinculación con nuestro país.

2.3.2 El ejercicio de actividades sin carácter estable ni centro fijo en territorio español

La cuestión que trataremos en el presente epígrafe consiste en esclarecer si una organización no lucrativa constituida al amparo del Ordenamiento de otro Estado miembro de la UE que no se encuentre establecida en España —*i.e.*, que carezca no ya de una delegación, sino de cualquier centro fijo en nuestro suelo—, bien porque sólo ejerza sus actividades de forma esporádica en territorio español, sin vocación de permanencia, bien porque se limite a la percepción de rendimientos de fuente española, puede considerarse o no, a la luz del Derecho comunitario, que se halla en una *situación comparable* a la de las entidades sin fin de lucro establecidas principal o secundariamente en nuestro país.

A este respecto, conviene dejar ya anotado que, a pesar de que en el caso de las actividades de mera gestión patrimonial pueda llegar a existir una relación más o menos duradera (lo que, como vimos, llevó a la DGRN, en su resolución de 24/01/2008, a considerar que las fundaciones foráneas que limitasen su actividad a la gestión del patrimonio inmobiliario que poseyeran en España, dada la naturaleza de dicho tipo de bienes, quedaban sujetas a lo establecido en el art. 7.1 de la Ley 50/2002), lo cierto es que, por un lado, dicho supuesto queda fuera de la obligación de mantener una delegación: tal exigencia resultaría ociosa, como se dijo, pues si su actividad se constriñe a la mera gestión de su patrimonio, ni cumplirían los requisitos que nuestro Derecho exige a dicho tipo de establecimientos ni podrían obtener su inscripción en el

correspondiente Registro (lo que, evidentemente, no significa que porque no vengan obligadas a mantener una delegación se les reconozca sin más como fundaciones, aunque ésta sea la calificación que les atribuya su Ordenamiento de procedencia); y, por otro, que, siempre que no se trate de una gestión activa —lo que nos situaría en el marco de la libertad de establecimiento—, el caso ha de entenderse comprendido en el ámbito de la libre circulación de capitales. Adviértase, por otra parte, que ni en el supuesto de la mera gestión patrimonial ni en el del ejercicio esporádico de actividades en (o hacia) territorio español existe un vínculo del tipo del que se produce con el establecimiento de la entidad en nuestro país, ejerciendo con carácter estable sus actividades de interés general, que es, como se expuso, lo que ha servido de fundamento a nuestro Derecho interno para otorgarles el mismo trato que a las entidades sin fin de lucro nacionales. En cuanto al caso de que la prestación de servicios transfronteriza alcance un carácter continuo o regular, entendemos que resulta válido lo que exponemos en este epígrafe, sin perjuicio de las observaciones que efectuaremos ulteriormente en un apartado específico.

En definitiva, el supuesto que nos ocupa se sitúa en el ámbito de la libre prestación de servicios y en el de la libre circulación de capitales; aunque, eventualmente, también pueden resultar concernidas otras libertades: así, cabe la posibilidad de que la fundación, pongamos por caso, se limite a poseer participaciones en sociedades ubicadas en España, pero sobre las que ejerza una influencia dominante, lo que, desde el punto de vista del Derecho comunitario, supondría el ejercicio indirecto de una actividad económica que quedaría amparado por la libertad de establecimiento¹⁷⁰¹. No obstante, sin perjuicio de las observaciones que oportunamente se irán haciendo a lo largo del texto, nos centraremos ahora en las dos primeras libertades.

2.3.2.1 La comparabilidad de situaciones

Conforme más atrás se expuso, *la libre prestación de servicios* confiere a cualquier nacional de un Estado de la UE, así como a las sociedades y demás personas jurídicas a que se refiere el art. 54 TFUE, el derecho a ejercer temporalmente sus actividades en otro Estado miembro, «*en las mismas condiciones que imponga ese Estado a sus propios nacionales*»¹⁷⁰². Por su parte, el TJUE ha venido señalando que los arts. 56 y ss. del TFUE implican la supresión de toda discriminación basada en la circunstancia de que el prestador se encuentre establecido en un Estado miembro distinto de aquél en que vaya a realizarse el servicio, así como de toda restricción injustificada que impida, obstaculice o haga menos interesante su prestación. Como vimos, dicha libertad tiene por objeto facilitar el ejercicio de actividades económicas de cualquier índole en todo el territorio de la Unión Europea. Por consiguiente, cualquier normativa nacional que, directa o indirectamente, perjudique a los

¹⁷⁰¹ Vid., jurisprudencia del TJUE en nota 1672.

¹⁷⁰² Artículo 57, pfo. último, TFUE (antiguo art. 50 TCE).

comunitarios del mismo o de otros países de la Unión que quieran ampliar sus actividades fuera del territorio del Estado miembro en que estuvieren establecidos será considerada, en principio, como una vulneración de dicha libertad.

En cuanto a *la libre circulación de capitales*, baste ahora con recordar que, no obstante a que el art. 65.1.a) TFUE, a primera vista, autoriza a que las disposiciones fiscales de los Estados miembros «distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital», lo cierto es que el TJUE, por un lado, ha venido considerando reiteradamente que, en cuanto excepción, dicho precepto debe interpretarse en sentido estricto, sin que quepa estimar que toda normativa fiscal que distinga entre contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es *automáticamente* compatible con el Tratado; y, por otro, que éste se encuentra limitado, a su vez, por el apartado 3 del mismo artículo, que establece que las normas fiscales que los Estados miembros pueden dictar a su amparo «*no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos*», de manera que, para que puedan considerarse compatibles con las disposiciones del TFUE relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que las diferencias de trato que introduzcan afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulten justificadas por razones imperiosas de interés general¹⁷⁰³.

Pues bien, como ya tuvimos ocasión de examinar, con arreglo a nuestro Derecho doméstico las entidades sin fin de lucro extranjeras que operen en España sin mantener una delegación ni inscribirse en el correspondiente Registro no pueden acogerse al régimen especial de la Ley 49/2002, ni podrán ser calificadas, por tanto, como «entidades beneficiarias del mecenazgo», con la consiguiente pérdida de atractivo para sus eventuales colaboradores y donantes. Tributarán en el IRNR como entidades no residentes y, caso de que carezcan de cualquier otro centro fijo en territorio español desde el que realicen sus actividades, tampoco les resultará aplicable el régimen especial de las entidades parcialmente exentas (posibilidad que, como vimos, sólo se contempla en el IRNR para los no residentes con establecimiento permanente). Finalmente, les estará vedado también el disfrute de aquellos beneficios que la legislación patria pueda haber previsto en favor de las fundaciones o asociaciones de utilidad pública, ya que nuestro Ordenamiento no las

¹⁷⁰³ Cfr., *ex multis*, las sentencias de 6 de junio de 2000, *Staatssecretaris van Financiën y B.G.M. Verkooijen*, C-35/98, p. I-4071, apdos. 42-45; de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apdos. 28 y 29; de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06, apartados 40-42; de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp*, C-11/07, apartados 57-59; de 11 de septiembre de 2008, *Arens-Sikken*, C-43/07, apartados 52 y 53; de 17 de septiembre de 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rec. p. I-8591, apartados 67 y 68; de 22 de abril de 2010, *Vera Mattner vs Finanzamt Velbert*, C-510/08, apartados 31-34; de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach eV vs. État belge*, C-25/10, apartado 29; o la de 11 de septiembre de 2014, *Ronny Verest, Gaby Gerards vs. Belgische Staat*, C-489/13, apartados 21 y 25-28, por citar una de las más recientes.

reconocerá como tales. Por tanto, cabe concluir que no reciben el mismo tratamiento que las entidades sin fin de lucro nacionales, en cuanto éstas, en todo caso, van a soportar una fiscalidad más favorable.

Ahora bien, sabemos que ni toda diferencia de trato resulta *per se* discriminatoria, ni el Derecho comunitario impide que un Estado miembro pueda establecer reglas diferentes según sean de aplicación a los residentes o a los no residentes. Conforme a una nutrida jurisprudencia del TJUE, la discriminación consiste en aplicar normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes¹⁷⁰⁴. Así pues, para que pueda hablarse de discriminación en relación al trato diferenciado que respecto de las establecidas en España reciben dichas entidades extranjeras, sería necesario que se encontraran en una situación objetivamente comparable y que tal diferencia no estuviera justificada por razones imperiosas de interés general.

A este respecto se ha de recordar que, desde el punto de vista del Derecho tributario internacional, particularmente de los CDIs que se inspiran en el MCOODE, se ha estimado tradicionalmente que la *residencia* es un factor de distinción relevante, que autoriza a considerar que dos sujetos que residen en distintos Estados no se encuentran en la misma situación, lo que permite otorgarles un trato fiscal diferenciado¹⁷⁰⁵. Con carácter general, se acepta, pues, que *residentes y no residentes no se encuentran en una situación comparable*.

Dicho principio no ha sido cuestionado —al menos formalmente— por el TJUE. Desde la sentencia *Schumacker*¹⁷⁰⁶ a la sentencia *Gielen*¹⁷⁰⁷, pasando, entre otras más, por *Wielockx*¹⁷⁰⁸, *Asscher*¹⁷⁰⁹, *Gschwind*¹⁷¹⁰, *Zurstrassen*¹⁷¹¹,

¹⁷⁰⁴ Por todas, la sentencia *Schumacker*, de 14 de febrero de 1995, *Finanzamt Koeln-Altstadt vs. Roland Schumacker*, C-279/93, Rec. 1995 I-00225, apartado 30; la de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 26; la de 14 de septiembre de 1999, *Frans Gschwind y Finanzamt Aachen-Außenstadt*, C-391/97, Rec. 1999, p. I-05451, apartado 21; la de 12 de diciembre de 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation vs. Commissioners of Inland Revenue*, apartado 46; la de 22 de marzo de 2007, *Raffaele Talotta vs. État belge*, C-383/05, Rec. p. I-2555, apartado 18; la de 18 de julio de 2007, *Lakebrink y Peters-Lakebrink*, C-182/06, Rec. p. I-6705, apartado 27; o la de 10 de mayo de 2012, C-39/10, *Comisión vs. República de Estonia*, apartado 48, entre otras muchas.

¹⁷⁰⁵ Vid., párrafo 8 de los comentarios al art. 24.1 del MCOODE.

¹⁷⁰⁶ Sentencia de 14 de febrero de 1995, C-279/93, ya citada, apdos. 31-34.

¹⁷⁰⁷ Sentencia de 18 de marzo de 2010, *F. Gielen vs. Staatssecretaris van Financiën*, C-440/08, Rec. 2010 I-02323, apartado 43.

¹⁷⁰⁸ Sentencia de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, cit., apartado 18.

¹⁷⁰⁹ Sentencia de 27 de junio de 1996, *Asscher*, C-107/94, cit., apartado 41.

¹⁷¹⁰ Sentencia de 14 de septiembre de 1999, C-391/97, cit., apartados. 22-24.

*Gerritse*¹⁷¹², *Wallentin*¹⁷¹³, *Talotta*¹⁷¹⁴, o *Renneberg*¹⁷¹⁵, el Tribunal de Luxemburgo ha venido aceptándolo de forma explícita. Es cierto que, con inusitada frecuencia, éste ha juzgado incompatibles con el Tratado determinadas medidas de los Estados miembros que establecían diferencias de trato basadas (únicamente) en la residencia¹⁷¹⁶. E incluso, como ya explicamos, en lo que concierne, por ejemplo, a la libre circulación de capitales, ha llegado a matizar el propio tenor literal del art. 58.1.a) TCE [hoy, art. 65.1.a) TFUE], en cuanto su letra parecía admitir distinciones en función del domicilio o del lugar donde estuvieran invertidos los capitales¹⁷¹⁷. Sin embargo, ello no significa que dicho principio no resulte compatible con el Derecho de la UE, sino, más bien, que su virtualidad no tiene el alcance que típicamente se le venía atribuyendo en los CDIs, ya que su interpretación ha de ser reformulada teniendo en cuenta el contexto comunitario¹⁷¹⁸.

Recuérdese, por otra parte, que la imposición directa no está incluida como tal en la esfera de competencias de la UE. Los Estados miembros se encuentran en libertad —dentro, eso sí, del respeto al Derecho comunitario— para repartir su competencia fiscal o, en defecto de Convenio, para gravar, conforme a su Derecho interno, las rentas obtenidas en sus respectivos

¹⁷¹¹ Sentencia de 16 de mayo de 2000, *Patrick Zurstrassen vs. Administration des contributions directes*, C-87/99, Rec. p. I-3337, apdo. 21.

¹⁷¹² Sentencia de 12 de junio de 2003, *Arnoud Gerritse vs. Finanzamt Neukölln-Nord*, C-234/01, Rec. 2003 p. I-05933, apdos. 43-45.

¹⁷¹³ Sentencia de 1 de julio de 2004, *Florian W. Wallentin vs. Riksskatteverket*, C-169/03, Rec. 2004 I-06443, apartados 15-16.

¹⁷¹⁴ Sentencia de 22 de marzo de 2007, *Raffaele Talotta vs. État belge*, C-383/05 (cit.), apartado 19.

¹⁷¹⁵ Sentencia de 16 de octubre de 2008, *R.H.H. Renneberg vs. Staatssecretaris van Financiën*, C-527/06, Rec. 2008 I-07735, apartado 59.

¹⁷¹⁶ Adviértase que permitir que los Estados miembros apliquen libremente un trato diferente por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad esté situado en otro Estado miembro dejaría sin contenido las libertades que los Tratados consagran (véanse, por todas, las sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, C-270/83, Rec. p. 273, apartado 18; de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, C-330/91, Rec. p. I-4017, apartado 13; de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 42; de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 37; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, cit., apartado 46; de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, C-231/05, Rec. 2007 I-06373, apartado 30; o la de 25 de febrero de 2010, *X Holding BV*, C-337/08, Rec. 2010 p. I-01215, apartado 23).

¹⁷¹⁷ Vid., las sentencias más atrás citadas en la anterior nota 1703.

¹⁷¹⁸ Como señalara plásticamente el Abogado General POIARES MADURO en el asunto *Marks & Spencer*, «los Estados miembros ya no pueden hacer caso omiso de las limitaciones a que están sujetos sus actos. Deben esforzarse por verificar que las opciones seleccionadas en materia fiscal prestan la debida atención a sus eventuales consecuencias para el buen funcionamiento del mercado interior». Conclusiones del Abogado General POIARES MADURO, presentadas el 7 de abril de 2005 en el asunto *Marks & Spencer plc vs. David Halsey (HM Inspector of Taxes)*, C-446/03, cit., apdo. 24.

territorios por los nacionales de otro Estado¹⁷¹⁹. En este sentido, la necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria, la de evitar la evasión fiscal o la de preservar la coherencia del régimen tributario han sido consideradas por el TJUE como objetivos legítimos, compatibles con los Tratados de la UE y amparados por razones imperiosas de interés general, susceptibles de justificar una restricción de las libertades. Así pues, en principio, lo único que el Derecho comunitario les impone es que, al hacer uso de tales competencias, éstos no traten a los comunitarios de otros países miembros de forma distinta que a sus propios nacionales cuando se encuentren en una situación comparable, ni establezcan medidas que, directa o indirectamente, obstaculicen o haga menos atractivo el ejercicio de las libertades que los Tratados garantizan, salvo que aquéllas resulten indispensables, exista una razón imperiosa que las justifique y se apliquen de modo objetivo, no discriminatorio y proporcionado.

No obstante, constituiría un craso error no prestar la debida importancia a tales límites. Es necesario advertir que, aunque en los ámbitos que han decidido reservarse para sí, como es el caso de la fiscalidad directa, los Estados miembros son libres para diseñar sus políticas de la forma que consideren más conveniente —con la única atención, como acaba de decirse, de respetar, en todo caso, el Derecho de la Unión—, no cabe desconocer, sin embargo, que el modo en que operan las libertades fundamentales y la extensión con que han sido interpretadas van a coartar, en no escasa medida, su discrecionalidad para ese diseño, incluso en espacios teóricamente distantes de los afanes armonizadores de la UE¹⁷²⁰.

Es verdad, cabría reponer, que el hecho de considerar que una situación se encuentra amparada por una libertad fundamental no entraña que las disposiciones nacionales que pudieran restringirla resulten *automáticamente* incompatibles con el TFUE, pero no lo es menos que para que tales disposiciones superen el filtro comunitario requerirán, en todo caso, que los

¹⁷¹⁹ Por todas, sentencias de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartados 24 y 30; de 7 de septiembre de 2006, *N*, C-470/04, Rec. p. I-7409, apartados 43 y 44; de 14 de noviembre de 2006, *Kerkhaert y Morres*, C-513/04, Rec. p. I-10967, apartados 22 y 23; de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, apartado 49; de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, C-231/05, apartado 52; de 4 de julio de 2013, *Argenta Spaarbank NV y Belgische Staat*, C-350/11, apartado 50; de 17 de julio de 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, apartado 27.

¹⁷²⁰ En este sentido, no resultan infrecuentes las quejas de los Estados miembros de estar vaciándose de contenido sus competencias. En tales términos, por ejemplo, se expresaría el gobierno español en un asunto relativo a los incentivos fiscales en materia de I+D+i contemplados en nuestro Impuesto de Sociedades: «analizar las medidas adoptadas por los Estados miembros en el ejercicio de sus competencias reservadas, únicamente desde el punto de vista del ejercicio de las libertades fundamentales en el mercado interior puede conducir a vaciar de contenido dichas competencias, entre ellas, la facultad de regular la imposición directa. En efecto, cualquier medida nacional que afecte, aunque sólo sea de modo colateral, a alguno de los elementos que las empresas consideran a la hora de establecerse en otro Estado podría suponer un obstáculo a la libertad de establecimiento» (Cfr., apdo. 16 de la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Comisión vs. España*, C-248/06).

Estados puedan justificar que, además de no discriminatorias, se encuentran fundadas en una razón imperativa de interés general, que resultan necesarias y adecuadas para alcanzar el fin pretendido con su adopción, y que no van más allá de lo indispensable para lograr dicho objetivo¹⁷²¹, debiendo ir acompañadas de un examen de la idoneidad y de la proporcionalidad de la medida y de datos precisos en los que pueda sustentarse su alegación¹⁷²². Las justificaciones admitidas por el TJUE, aunque variadas, han sido interpretadas siempre con criterios restrictivos.

Pues bien, advertido lo anterior, a la hora de establecer si una fundación o una asociación de utilidad pública de otro Estado miembro de la UE que ejerzan sus actividades de forma meramente anecdótica u ocasional en territorio español (o se limiten a percibir dividendos u otras rentas o ganancias de fuente española) se encuentran en una situación comparable a la de una entidad sin fin de lucro establecida en España, parece oportuno comenzar recordando algunos aspectos del régimen a que se encuentran sujetas las entidades con que pretenden compararse.

Como se ha visto, el régimen especial de las ESFL *no es un conjunto de incentivos a determinadas actividades de interés general*, sino un régimen *personal* al que se permite acceder a unos concretos sujetos que han sido seleccionados por la Ley «en consideración a su función social, actividades y características», entre las que ocupa un lugar destacado la de encontrarse sometidos a la tutela, más o menos intensa, de la Administración, garantizándose así que la discrecionalidad en la actuación de dichas entidades no se ejerza de modo contrario a los intereses generales que deben satisfacer. Su opción por este régimen supondrá la atribución de *un especial estatuto jurídico-fiscal* que no sólo requiere la ausencia de ánimo de lucro y su dedicación a la consecución de fines de interés general, sino que implica, además, el cumplimiento de unos estrictos requisitos para hacerse merecedoras de dicho estatus: desde la proporción de recursos que han de destinar, como mínimo, a la realización de las actividades propias de sus fines, el plazo para el cumplimiento de dicha obligación o la forma de calcular los ingresos computables, pasando por la restricción del ejercicio de actividades económicas o la imposición de determinados límites en punto a la relación con sus miembros o fundadores y, especialmente, con quienes encarnan sus órganos de representación y de gobierno. Por otro lado, debe recordarse,

¹⁷²¹ Por todas, sentencias de 20 de mayo de 1992, *Ramrath*, C-106/91, Rec. p. I-3351, apartados 29 y 30; de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, C-19/92 (cit.), apartado 32; de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94, Rec. I-4165, apartado 37; de 26 de noviembre de 2002, *Oteiza Olazábal*, C-100/01, Rec. p. I-10981, apartado 43; de 11 de diciembre de 2014, *Comisión vs. España*, C-678/11, ECLI:EU:C:2014:2434, apartado 42.

¹⁷²² Así, sentencias de 13 de noviembre de 2003, *Lindman*, C-42/02, Rec. p. I-13519, apartado 25; de 7 de julio de 2005, *Comisión vs. Austria*, C-147/03, Rec. p. I-5969, apartado 63; de 14 de junio de 2012, *Comisión vs. Países Bajos*, C-542/09, apartado 81; de 23 de enero de 2014, *Comisión/Bélgica*, C-296/12, EU:C:2014:24, apartado 33; de 9 de octubre de 2014, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, apartado 39; o de 11 de diciembre de 2014, *Comisión vs. España*, C-678/11 (cit.), apartado 43.

asimismo, que dicho régimen despliega sus efectos sobre la imposición directa, proyectándose sobre el conjunto de las rentas y actividades de la entidad, con independencia del lugar donde se obtengan o realicen. Y no sólo en relación a un concreto lapso temporal, sino de forma indefinida desde que ejercen la opción por el mismo.

La primera observación que cabe hacer a este respecto es que tal régimen, en principio, no parece adecuado para unas entidades que no van a tributar en España más que de forma puntual. Piénsese que no se trata de tener en cuenta los gastos relacionados con las rentas que, en un determinado período impositivo, se obtienen en territorio español, como ocurría, por ejemplo, en *Gerritse*, en *Scorpio* o en *CELG*¹⁷²³. Distintamente, de lo que aquí hablamos

¹⁷²³ Recordaré que en la sentencia del caso *Gerritse* (C-234/01, cit.), entre otras cuestiones, se debatía la deducibilidad de los gastos profesionales en que había incurrido el Sr. Gerritse —ciudadano neerlandés residente en los Países Bajos— con motivo del ejercicio puntual en Alemania de una actividad económica por cuenta propia (su actuación como batería en una emisora de radio berlinesa) donde habían quedado gravados, por obligación real, los ingresos que habían generado dichos gastos. Adviértase que entre unos y otros existía un claro vínculo económico que no excedía del criterio de la territorialidad: se gravaba la renta de fuente alemana, tomando en consideración exclusivamente dichos ingresos, y se pedía la deducción de los gastos que habían permitido su obtención. Conviene apostillar, además, por lo que luego se dirá, que, a diferencia de esta cuestión, la también reclamada aplicabilidad del «mínimo exento», contemplada por la legislación germana para los residentes y para quienes obtuvieran la parte esencial de su renta en Alemania —lo que no era el caso del Sr. Gerritse—, sería desestimada por el TJUE, al entender que dicho límite obedecía a una finalidad social: garantizar al contribuyente un mínimo vital libre de tributación, siendo legítimo, a juicio del Tribunal, reservar la concesión de tal ventaja a las personas que hayan percibido la parte esencial de sus recursos en el Estado de imposición; o, dicho de otro modo, que es al Estado de residencia, donde tributa por su renta mundial, al que corresponde, en principio, tomar en cuenta la situación personal y familiar del interesado.

Por su parte, en el asunto *Scorpio* [sentencia de 3 de octubre de 2006 (Gran Sala), *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH y Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, C-290/04, Rec. 2006 I-09461], se trataba también, entre otras cuestiones, de la deducibilidad de los gastos profesionales originados con motivo de la prestación de servicios en un país distinto del Estado de residencia del prestador, señalándose que se oponían al Derecho comunitario tanto aquellas normativas nacionales que impedían la deducción al efectuarse la retención, como las que diferían ésta a un ulterior procedimiento de exención y devolución, dado que ello provoca gastos adicionales y supone un aumento de las cargas administrativas y económicas, constituyendo un obstáculo a la libre prestación de servicios (apdos. 46 a 49). A los efectos que ahora nos interesan, se debe recordar que en esta última sentencia se diferenciarían los gastos profesionales *directamente relacionados* con la actividad que generaba los rendimientos imponibles en el Estado de la fuente, de aquellos otros gastos *no directamente relacionados* con dichos rendimientos (apartado 51).

Dicha distinción sería confirmada en la sentencia del asunto *CELG* (Centro Equestro da Lezíria Grande), en la que reiteraría que *el hecho de que únicamente se tengan en cuenta los beneficios y las pérdidas procedentes de la actividad del sujeto en el Estado de la fuente «es conforme con el principio de territorialidad consagrado por el Derecho tributario internacional y reconocido por el Derecho comunitario»*, precisando que habían de ser considerados como gastos profesionales directamente relacionados todos los que fueran indisolubles a la actividad, sin que pudiera supeditarse la eventual devolución del exceso retenido a la circunstancia de que dichos gastos fueran superiores a la mitad de los rendimientos obtenidos en Alemania, como disponía la normativa germana en prevención de una doble deducción de los mismos —en el Estado de residencia y en el de la fuente—, lo que no se producía en el

es de la aplicación de un régimen que conlleva considerar, entre otros factores, todas las rentas obtenidas, las aplicadas y las pendientes de destinar a sus fines, tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia (o, incluso, en otro Estado miembro o en un país tercero), sólo para saber si la entidad en cuestión cumple o no los requisitos para poder ser reputada «entidad sin fin de lucro». Y no sólo en un concreto período. Adviértase que, dada la posibilidad de reinvertir o aplicar las rentas a lo largo de varios ejercicios, la concesión de las ventajas fiscales que comporta dicho régimen obligaría a verificar cada año, aún después del hecho que motiva la exacción, si la entidad llegó a aplicar las rentas a sus fines en la proporción requerida por nuestro Derecho, para poder reclamar, en otro caso, el importe del beneficio indebidamente disfrutado.

En definitiva, no es un régimen que se preste a ser aplicado a otras entidades que a las que, independientemente de su nacionalidad o residencia, mantengan una relación estable con España: se encuentren *principal* o *secundariamente* establecidas en territorio español.

Así pues, en principio, la diferencia de trato no se produce porque la entidad sea extranjera, o no resida en España —recordemos de nuevo que el régimen sí resulta aplicable a las delegaciones de fundaciones no residentes—, sino *porque carece de todo vínculo estable o duradero con nuestro país*, que es la situación para la que está pensado el régimen fiscal que nos ocupa.

No podemos dejar de anotar, sin embargo, que el criterio adolece de cierta debilidad frente a la demoledora fuerza que el TJUE ha conferido a las libertades comunitarias, como se verá al comentar las sentencias *Walter Stauffer* y *Hein Persche*. Reténgase que nuestra legislación admite la posibilidad de que se inscriban (se constituyan) en nuestro país fundaciones que se propongan ejercer sus actividades en el extranjero¹⁷²⁴, sin que por ello se las prive de acogerse al régimen de la Ley 49/2002 ni de disfrutar, en cualquier caso, de una fiscalidad más atenuada¹⁷²⁵. Nuestro ordenamiento no exige —al menos de forma expresa— que las actividades a que las ESFL se dediquen para el cumplimiento de sus fines de interés general deban realizarse necesariamente en territorio español, o hayan de redundar en provecho o

caso, dado el método de imputación previsto el Convenio entre la República Federal de Alemania y la República Portuguesa, y, además, podía evitarse recabando del Estado del domicilio la información necesaria al amparo de la Directiva sobre asistencia mutua (Cfr. sentencia de 15 de febrero de 2007, *Centro Equestro da Lezíria Grande*, C-345/04, Rec. 2007 I-01425, apartados 22, 27, 34 a 36 y 38).

¹⁷²⁴ Artículo 6.2-II Ley 50/2002.

¹⁷²⁵ No se olvide que las fundaciones y otras entidades no lucrativas *residentes* que carezcan de los requisitos establecidos en la Ley 49/2002 (o que no quieran acogerse a su régimen) tributan en el IS aplicándoseles el régimen especial de las entidades parcialmente exentas.

beneficio directo de sus nacionales o residentes¹⁷²⁶. Por consiguiente, si, debido a dicha circunstancia, hubiéramos de descartar que el motivo de la diferencia de trato reside en la utilidad, más o menos directa, que sus actividades puedan reportar a nuestro país, o en la descarga a la Administración de determinados cometidos que ésta vendría obligada a cumplir en otro caso, la única razón o, al menos, el principal argumento que nos resta para justificar la exigencia de una delegación es *la eficacia e inmediatez del control de sus actividades*; lo que, a pesar de que ha constituido una característica que ha acompañado secularmente a las entidades objeto de nuestro estudio, no está exenta de problemas desde el punto de vista del Derecho comunitario. Pero sobre ello nos ocuparemos seguidamente, al hilo de los indicados pronunciamientos del TJUE, en los que dicha cuestión se aborda con algún detenimiento.

Retomando el planteamiento anterior, cabría señalar que, habida cuenta de que las fundaciones extranjeras a que ahora nos referimos carecerían de todo arraigo y no aspirarían a una relación mínimamente estable y prolongada en nuestro suelo, donde sólo desarrollarían sus actividades de una forma aislada y coyuntural¹⁷²⁷, podría parecer más lógico que fuese el Estado de residencia, y no el Estado de la fuente, el que tuviera en cuenta, en su caso, sus características personales a la hora de fijar su tributación, como, por otra parte, ha entendido el TJUE en otros asuntos, en los que ha establecido que las circunstancias personales y familiares de un no residente (en nuestro caso, tratándose de una entidad jurídica, las cargas y restricciones que derivan de su estatuto personal) por quien deben considerarse, como regla, es por el Estado de residencia, que es donde tributa por su renta mundial y el que dispone, generalmente, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta todas sus circunstancias personales¹⁷²⁸. Piénsese que, también en nuestro caso, es el Estado de residencia el que se encuentra en mejores condiciones para conocer sus actividades, la efectiva aplicación de las rentas a sus fines y el cumplimiento de los requisitos para gozar de una determinada consideración fiscal. Y no sólo porque en él tribute por su renta mundial, sino por la supervisión y tutela a que dicho Estado someterá normalmente a tales entidades en cuanto se encuentren declaradas por el mismo como de utilidad pública.

¹⁷²⁶ Recordemos, no obstante, la interpretación, más atrás apuntada, que postula que, para que los fines puedan ser considerados de interés general o de utilidad pública para España, éstos deben ser ejercidos de forma estable o permanente en territorio nacional, con la salvedad de los que puedan enmarcarse en la cooperación española al desarrollo (vid, *supra*, pp. 796 y ss.).

¹⁷²⁷ Si otra cosa no se dice en el texto, lo señalado para dichas fundaciones extranjeras valdría también para las asociaciones extranjeras homólogas a las asociaciones españolas declaradas de utilidad pública.

¹⁷²⁸ Así, entre otras, en las sentencias *Schumacker*, apartados 32 a 34; *Gschwind*, apartados 22 y 23, y *Gerritse*, apartados 43 y 44, antes citadas, o la sentencia de 17 de enero de 2008, C-152/05, *Comisión vs. Alemania* (EU:C:2008:17), apartado 58.

No obstante, se han de formular dos serias objeciones a dicho planteamiento. La primera, que la regla general a que acabamos de aludir encuentra, en todo caso, una salvedad que podría tener cierta relevancia para las entidades sin fin de lucro: si bien el Estado de residencia es el obligado a considerar las circunstancias personales, el TJUE ha excepcionado dicha regla cuando, por las condiciones del caso, resultara que de no tomarse éstas en cuenta por el Estado de la fuente, el sujeto tampoco pudiera conseguir que fueran valoradas en su tributación en el Estado de residencia (v.gr., por carencia de base imponible suficiente en el mismo)¹⁷²⁹; criterio éste, como decíamos, que podría tener cierto relieve para las entidades sin fin de lucro, en la medida en que no pudieran deducir o compensar en el Estado de residencia el impuesto satisfecho en el Estado de la fuente por encontrarse exentas o no sujetas a tributación en aquél¹⁷³⁰.

¹⁷²⁹ Véanse, entre otras, las sentencias *Schumacker*, apartados 36 a 38; *Gschwind*, apartado 27; *Wallentin*, apartado 17; o *Comisión vs. Estonia*, apartados 52 y 55, antes citadas. En este sentido, como ha señalado ALMUDÍ CID, el TJUE ya no considera asimilables *exclusivamente* aquellas situaciones en las que la mayor parte de la renta se obtiene por el no residente en el Estado de la fuente. La tendencia es a analizar la tributación global del contribuyente, tanto en el Estado de la residencia, como en el Estado origen de la renta, con la finalidad de determinar los efectos que sobre las libertades comunitarias generará la discriminación detectada en el Estado de la fuente. (Vid., ALMUDÍ CID, José Manuel: «La relevancia de los convenios de doble imposición internacional para determinar el incumplimiento de las libertades comunitarias por el estado de la fuente», *Quincena Fiscal*, número 9 / 2008).

¹⁷³⁰ Así, por ejemplo, la sentencia *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C-170/05, cit., apdos. 46, 47 y ss., relativa a una normativa francesa que sometía a retención en la fuente a los dividendos distribuidos por filiales residentes en Francia a sus matrices neerlandesas; retención que, sin embargo, no podía ser deducida por éstas en su tributación en Holanda, como consecuencia de encontrarse exentas del impuesto sobre los dividendos de fuente extranjera, de forma que no se concedía reducción alguna de la retención en la fuente francesa, mientras que, en cambio, si se trataba de una sociedad matriz residente en Francia ésta no se encontraba sujeta a retención y gozaba de una exención casi total de los dividendos distribuidos por su filial.

En sentido inverso cabría invocar, sin embargo, las sentencias de 14 de noviembre de 2006, *Kerckhaert y Morres*, C-513/04, Rec. p. I-10967, apartados 19, 20 y 24; de 20 de mayo de 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rec. p. I-3747, apartados 41, 42 y 47; de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 17; de 12 de febrero de 2009, *Block*, C-67/08, Rec. p. I-883, apartados 28, 30 a 32; de 16 de julio de 2009, *Damseaux*, C-128/08, apartados 26, 27 y 32 a 35; o la más reciente, de 8 de diciembre de 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. vs Administración General del Estado*, C-157/10, en cuyos apartados 38 y 39 señalaría que:

«... el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las desventajas que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de la potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones de las libertades de circulación (...).

39. Así pues, si los Estados miembros no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los demás Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición (véase la sentencia de 12 de febrero de 2009, *Block*, C-67/08, Rec. p. I-883, apartado 31), con mayor razón aun tampoco estarán obligados a adaptar su legislación tributaria a fin de permitir al contribuyente disfrutar de

La segunda, que el hecho de que el Estado de residencia sea el que normalmente se encuentra en mejores condiciones para conocer determinados datos fiscalmente relevantes *no libera al Estado de fuente de su deber de otorgar a los extranjeros comunitarios el mismo trato que a sus nacionales cuando se encuentren en una situación comparable*, sin que las dificultades para establecer la equivalencia de su estatuto con las formas jurídicas nacionales, o para obtener la información que le permita la aplicación de un determinado régimen fiscal, constituyan argumentos que, por sí solos, autoricen a este último Estado a negarles el mismo trato¹⁷³¹.

Resulta elocuente en ese sentido, la sentencia *Halliburton Services*¹⁷³², en la que se rechazaría la alegación del gobierno holandés de que la limitación de la exención a las sociedades neerlandesas resultaba necesaria «porque la Administración tributaria competente no podía controlar la equivalencia entre las formas jurídicas de las entidades de los demás Estados miembros y las de las sociedades anónimas y las sociedades "cerradas" de responsabilidad limitada de su ordenamiento jurídico». Frente a dicha disculpa, el TJUE recordaría que se podían haber recabado los datos relativos a las características de las formas societarias de los demás Estados miembros con objeto de aplicar el impuesto, conforme permite la Directiva sobre asistencia mutua. Igual réplica, con más o menos matices, se emplearía, entre otras, en las sentencias *Schumacker*¹⁷³³, *Futura*¹⁷³⁴, *Baxter*¹⁷³⁵, o *Vestergaard*¹⁷³⁶.

un beneficio fiscal otorgado por otro Estado miembro en el marco del ejercicio de su potestad tributaria, *siempre que su regulación no sea discriminatoria*».

Ahora bien, por lo a continuación se indica en el texto, reténgase el inciso que hemos destacado en cursiva: «siempre que su regulación no sea discriminatoria».

¹⁷³¹ Ha de hacerse, no obstante, la salvedad de aquellos supuestos en que se encuentren involucradas entidades de países terceros sin convenio de asistencia mutua en materia de intercambio de información, fundamentalmente, en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales, pero también en relación a la libertad de establecimiento o de la libre prestación de servicios en el caso de los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo que no sean miembros de la UE, dado el «distinto contexto jurídico» de dichos Estados terceros respecto de los que componen la UE [por todas, vid. la sentencia de 12 de julio de 2012, *Comisión vs. España*, C-269/09 (EU:C:2012:439), apartados 94-100, en relación a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de los trabajadores; la sentencia de 11 de diciembre de 2014, *Comisión vs. España*, C-678/11 (ECLI:EU:C:2014:2434), apartados 66-71, en relación a la libre prestación de servicios; o la sentencia de 5 de mayo de 2011, *Comisión vs. Portugal*, C-267/09 (EU:C:2011:273), apartados 51 y 54-57, en relación a la libre circulación de capitales]. Véanse también a este respecto nuestros comentarios en la nota 1755 (p. 822) y, en especial, en las pp. 844 y ss., así como la jurisprudencia que allí se cita.

¹⁷³² Sentencia de 12 de abril de 1994, *Halliburton services BV vs Staatssecretaris van financiën*, C-1/93, Rec. 1994 p. I-01137, apartados 21 y 22.

¹⁷³³ Sentencia *Schumacker*, apartados 43-45.

¹⁷³⁴ Sentencia de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer vs. Administration des contributions*, C-250/95, Rec.1997 p. I-02471, apartado 41.

¹⁷³⁵ Sentencia de 8 de julio de 1999, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France y Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA vs. Premier Ministre, Ministère du*

2.3.2.2 Las sentencias Walter Stauffer y Hein Persche

No por muy distintos derroteros marcharán las sentencias *Walter Stauffer*¹⁷³⁷ y *Hein Persche*¹⁷³⁸, cuyos razonamientos, aunque referidos a la libre circulación de capitales, podrían resultar trasladables a la libre prestación de servicios y revisten una especial importancia para nuestro estudio por concernir a entidades de utilidad pública.

En ambos asuntos, el TJUE llegará a la conclusión de que el Estado concedente del beneficio debe tener en cuenta el estatuto personal del sujeto (la declaración de utilidad pública que tenga reconocida en su Estado de residencia) para ver si éste coincide con las exigencias impuestas por el Derecho nacional, pudiendo comprobar el efectivo cumplimiento por el no residente de dichos imperativos antes de decidir sobre la calificación fiscal que deba reconocerle, pero sin que le esté permitido rechazar de plano y apriorísticamente la posibilidad de otorgarle la misma consideración que a las fundaciones residentes, en base únicamente al dato del domicilio.

En otras palabras, el Derecho comunitario no impone un **reconocimiento automático** de la declaración de utilidad pública realizada por otro Estado miembro, habida cuenta de las diferencias políticas, jurídicas e ideológicas que separan en este punto a los Estados, con la consecuente diversidad de requisitos y garantías¹⁷³⁹, pero tampoco admite una **denegación automática**, basada en el sólo hecho de que la fundación extranjera no se encuentre establecida en su territorio.

Conviene detenernos con alguna amplitud en ambas sentencias, porque sus razonamientos resultan cruciales en orden a la cuestión que nos ocupa.

1) La sentencia Walter Stauffer

Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances y Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation, C-254/97, Rec. 1999 página I-04809, apartados 16-21.

¹⁷³⁶ Sentencia de 28 de octubre de 1999, *Skatteministeriet y Bent Vestergaard*, C-55/98, apartados 25-28

¹⁷³⁷ Sentencia de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04 (cit.).

¹⁷³⁸ Sentencia de 27 de enero de 2009, *Hein Persche vs. Finanzamt Lüdenscheid*, C-318/07(cit.).

¹⁷³⁹ Vid., el apartado 39 de la sentencia *Walter Stauffer* (cit.) y el apartado 48 de la sentencia *Hein Persche* (cit.). Recuérdese, asimismo, lo que más atrás se expuso a este respecto: pp. 798 y ss.

Los hechos de este asunto son relativamente simples. Se trataba de una fundación italiana de utilidad pública —el *Centro di musicologia Walter Stauffer*— que había solicitado a las autoridades germanas que le concedieran el mismo tratamiento fiscal que el que disfrutaban las fundaciones de idéntico tipo establecidas en territorio alemán (a saber, la exención), respecto de la tributación de los rendimientos procedentes del arrendamiento de un local que la citada fundación poseía en dicho país. Según se explica en la sentencia, la fundación *Walter Stauffer* no ejercía ninguna de sus actividades de utilidad pública en Alemania, las cuales redundaban exclusivamente en favor de las relaciones culturales entre la República Italiana y la Confederación Suiza, habiéndosele denegado dicha exención por no tener ni su sede de dirección ni su domicilio social en Alemania.

Tras haber concluido el Tribunal que, al no ser fruto de una gestión activa y carecer la fundación de una instalación permanente en territorio alemán, tanto el hecho de ser propietaria de un inmueble como el de explotarlo se enmarcan dentro de la libre circulación de capitales¹⁷⁴⁰, el problema se centraría en que la exención fiscal controvertida se aplicase *únicamente* a las fundaciones de utilidad pública reconocidas y sujetas al impuesto por *obligación personal*, lo que constituía una desventaja para las fundaciones cuyo domicilio se encuentra en otro Estado miembro y tributan en Alemania por *obligación real*, como era el caso de la fundación italiana.

Sobre este particular debe comenzarse recordando de nuevo que el art. 58.1.a) TCE —hoy, art. 65.1.a) TFUE— reconoce, como excepción a la libre circulación de capitales, el derecho de los Estados miembros a «aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

El Tribunal, no obstante, recordará aquí la doctrina fijada en *Verkooijen*¹⁷⁴¹ y *Manninen*¹⁷⁴², y reiterada luego en ulteriores sentencias¹⁷⁴³, en las que ha venido sustentando una interpretación restrictiva de dicha excepción, distinguiendo el *trato diferenciado*, permitido con arreglo a dicho artículo, de las *discriminaciones arbitrarias* o de las *restricciones encubiertas*, prohibidas por el apartado 3 de ese mismo precepto. Conforme a dicha

¹⁷⁴⁰ Se calificarían como inversión inmobiliaria. Véanse los apdos. 16 a 28 de la sentencia y los apdos. 26 a 61 de las Conclusiones presentadas en este asunto por la Abogada General STIX-HACKL. Vid., asimismo, más atrás (pp. 784 y ss.), nuestro comentario y la jurisprudencia que allí se cita.

¹⁷⁴¹ Sentencia de 6 de junio de 2000, *Staatssecretaris van Financiën y B.G.M. Verkooijen*, C-35/98, Rec. I-4071, apdo. 43.

¹⁷⁴² Sentencia de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02 (cit.), apdos. 28 y 29.

¹⁷⁴³ Así, en la sentencia de 8 de septiembre de 2005, *Blanckaert*, C-512/03, Rec. p. I-0000, apartado 42; o en la sentencia de 19 de enero de 2006, *Bouanich*, C-265/04, Rec. p. I-923, apdo 38.

doctrina, para que las distinciones basadas principalmente en el lugar de residencia de los contribuyentes, o en el que esté invertido su capital, puedan considerarse compatibles con el Derecho comunitario, es preciso que se apliquen a *situaciones que no sean objetivamente comparables*, o que puedan resultar justificadas por *razones imperiosas de interés general*.

Así pues, la primera cuestión estribaba en determinar si existía alguna diferencia objetiva que pudiera justificar tal diversidad de tratamiento.

A este respecto ha de destacarse que la decisión del TJUE vendría marcada por dos premisas, servidas en bandeja de plata por el Tribunal *a quo* al formular la cuestión prejudicial:

— La *primera*, que la normativa tributaria alemana reconoce que una entidad persigue fines de utilidad pública si sus actividades están dirigidas al fomento altruista de los intereses de la comunidad, *con independencia de que dichas actividades se desarrollen en territorio alemán o en el extranjero, y sin presuponer que tales medidas de fomento tengan que beneficiar a los nacionales de la República Federal de Alemania o a sus habitantes*¹⁷⁴⁴.

— La *segunda*, que la fundación Walter Stauffer cumplía los requisitos para ser considerada de utilidad pública conforme al Derecho alemán. Así lo hará constar repetidamente el TJUE a lo largo de su sentencia, subrayando que el órgano jurisdiccional remitente «*concluye que la fundación de que se trata... podría acogerse a la exención, si, conservando los mismos objetivos, estableciera su domicilio en Alemania*»¹⁷⁴⁵.

Ante ello, las alegaciones formuladas tanto por el Finanzamt demandado y el gobierno alemán como por los demás gobiernos intervinientes¹⁷⁴⁶ resultarían inútiles.

En efecto, aunque éstos aducirían que una fundación residente en Alemania y otra no establecida en territorio alemán no se encuentran en una situación comparable, ya que la primera está integrada en la vida social alemana y tiene a su cargo cometidos que de otro modo habrían de ser asumidos por la colectividad o por las autoridades nacionales, mientras que las actividades de utilidad pública de la segunda afectan únicamente a otros

¹⁷⁴⁴ Sentencia *Walter Stauffer*, apdos. 38, 45 y 57. E, igualmente, la Abogada General STIX-HACKL en el apartado 91 de sus Conclusiones sobre este asunto.

¹⁷⁴⁵ Sentencia *Walter Stauffer*, apartado 57, *in fine*. En el mismo sentido, en su apartado 41.

¹⁷⁴⁶ Con la comprensible excepción del gobierno italiano, que defendería la posición de su nacional. Vid., apdos. 31 y 62 de las Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL.

Estados¹⁷⁴⁷, lo cierto es que, habida cuenta de la manifestación del Bundesfinanzhof de que, conforme al Derecho alemán, la declaración de utilidad pública no dependía del lugar en que se ejercieran las actividades, ni requería tampoco que éstas redundasen necesariamente en beneficio de la colectividad nacional, la objeción formulada por los gobiernos devenía irrelevante para la solución del asunto¹⁷⁴⁸.

Lo mismo ocurriría respecto del argumento relativo a la disparidad legislativa entre los Estados, formulado como óbice a la identidad de posición de las fundaciones residentes y las no residentes. Los gobiernos habían alegado que «una fundación que cumpla los requisitos establecidos en la legislación italiana no se encuentra en una situación comparable a la de una fundación que cumpla los requisitos fijados en la legislación alemana, puesto que es muy probable que en cada Estado miembro se exijan requisitos diferentes para el reconocimiento del estatuto de utilidad pública»¹⁷⁴⁹. Sin embargo, al igual que el caso anterior, este argumento aparecía desmentido por el órgano *a quo*, en cuanto afirmaba que la fundación Walter Stauffer, excepto por el domicilio, cumplía todas las exigencias para ser considerada de utilidad pública conforme al Derecho alemán¹⁷⁵⁰.

Por consiguiente, así las cosas, no era difícil intuir que el TJUE se apresuraría a señalar que la situación de la fundación italiana era *comparable* a la de cualquier otra fundación residente en Alemania. A partir de ahí, el debate se centraría en las diversas razones imperiosas invocadas por los gobiernos para justificar la diversidad de tratamiento.

Pero antes de adentrarnos en dichas causas de justificación, es necesario todavía hacer alguna observación más sobre dicha comparabilidad.

Por lo que luego se dirá al comentar la sentencia *Persche*, es importante destacar que en la sentencia *Walter Stauffer* se reconocería que los Estados miembros disponen de una amplia facultad de apreciación para decidir qué intereses colectivos quieren patrocinar mediante el otorgamiento de ventajas fiscales a determinadas entidades que persiguen desinteresadamente dichos fines, pero sin censurar —y esto es lo que importa retener ahora— que entre los requisitos que pudieran establecer para el otorgamiento de tales ventajas, pudiera encontrarse el que las actividades de interés general hubieran de

¹⁷⁴⁷ Recordemos que la fundación Walter Stauffer tenía su domicilio en Italia y sus actividades de interés general sólo afectaban a la República Italiana y a la Confederación Suiza. Vid., sentencia *Walter Stauffer*, apartado 34.

¹⁷⁴⁸ *Ibidem*, apdos. 37, 38 y 45.

¹⁷⁴⁹ *Ibidem*, apartado 35.

¹⁷⁵⁰ *Ibidem*, apartado 41.

realizarse en el Estado concedente del beneficio, o redundar en provecho de sus residentes¹⁷⁵¹.

En efecto, en dicha sentencia no se condicionaban los objetivos de política fiscal en materia cultural o social de los Estados miembros. Lo que ocurría es que, según había interpretado entonces el Bundesfinanzhof remitente, dichas circunstancias no se encontraban entre los requisitos contemplados por la normativa alemana para considerar de utilidad pública a una entidad (desde luego, no lo eran para las entidades domiciliadas en Alemania, que tributaban por obligación personal y podían disfrutar de los beneficios fiscales controvertidos, aunque desarrollaran sus actividades de interés general en el extranjero). Y precisamente por ello, el TJUE declararía que la legislación tributaria alemana contravenía el Derecho comunitario en cuanto denegaba la exención a entidades de utilidad pública no residentes *sin otro motivo* que el de estar domiciliadas en otro Estado miembro, sin admitir la posibilidad de acreditar que cumplían los requisitos establecidos, e incluso cumpliéndolos, como se afirmaba por el Tribunal *a quo* en el caso del *Centro di musicologia* italiano.

Observada bajo dichas coordenadas, la sentencia *Walter Stauffer* no se aparta mucho de otros pronunciamientos del TJUE en que ya se había señalado que el domicilio —al igual que la nacionalidad en el caso de las personas físicas— no puede erigirse en (única) causa de un distinto tratamiento fiscal.

2) La sentencia *Hein Persche*

En la sentencia *Hein Persche* se ventilaban, en síntesis, tres cuestiones. La primera consistía en dilucidar si las donaciones en especie realizadas por un residente alemán a una entidad sita en Portugal, reconocida de utilidad pública por dicho Estado, se encontraban comprendidas en el ámbito de protección de la libre circulación de capitales. Cuestión que, como vimos, recibiría una respuesta afirmativa¹⁷⁵². La segunda, que es la que nos interesa principalmente ahora, estribaba en determinar si los artículos 56 y 58 TCE (hoy, arts. 63 y 65 TFUE) se oponían a que el Estado miembro de residencia del donante (Alemania) supeditase la aplicación de la deducción fiscal por estas donaciones al requisito de que se efectuaran en favor de una institución de utilidad pública

¹⁷⁵¹ En este sentido, la Abogada General parece sugerir que si la normativa alemana controvertida, en vez de hacer depender del domicilio la concesión de las ventajas fiscales que se denegaban a la fundación *Walter Stauffer*, las hubiera hecho depender de la efectiva realización de sus actividades de interés general en Alemania, la invocación de la coherencia fiscal como justificación de la diferencia de trato hubiera sido válida: «*sólo podría considerarse coherente el tratamiento fiscal desigual si el trato más favorable dependiese de la vinculación de las actividades de utilidad pública al país, y no de la domiciliación*». Apartado 106 de las Conclusiones de la Abogada General. Véase también, el apartado 96, transcrito más adelante.

¹⁷⁵² Vid, *supra*, pp. 784 y ss.

situada en su territorio. Debe observarse a este respecto que la entidad lusitana beneficiaria de las aludidas donaciones —el Centro Popular de Lagoa— era una institución privada de solidaridad social dedicada al cuidado de niños y ancianos que, según el Ordenamiento luso, tenía derecho a todas las exenciones y beneficios fiscales que la ley portuguesa concede a los organismos de utilidad pública. Pero su actividad se limitaba a Portugal, no tributando en Alemania, ni siquiera por obligación real. La tercera y última cuestión era de carácter procedimental y consistía, en síntesis, en establecer si la Directiva 77/799¹⁷⁵³ obligaba a las autoridades alemanas a reclamar la ayuda de otro Estado miembro para aclarar hechos acaecidos en éste último, o si, contrariamente, era posible imponer al contribuyente la carga de la prueba de los hechos sucedidos en el extranjero.

Así pues, a diferencia del caso *Walter Stauffer*, que se centraba en la tributación del organismo beneficiario, en la sentencia *Hein Persche*, por el contrario, el debate principal versará sobre el tratamiento fiscal que reciben en Alemania los donantes. No obstante, como se desprende de la segunda cuestión planteada en este último asunto, en la medida en que era preciso determinar si resultaba compatible con la libre circulación de capitales que se les dispensara un distinto trato fiscal según el lugar donde estuvieren establecidas las entidades donatarias, el TJUE procedería a analizar igualmente si un organismo reconocido de utilidad pública situado en territorio alemán y otro organismo extranjero, también de utilidad pública, pero no establecido en Alemania, se encuentran en una situación objetivamente comparable.

Como ya anticipamos, la respuesta del TJUE no es distinta, en este sentido, que la dada en el asunto *Stauffer*. Sin embargo, en la sentencia *Persche*, el Tribunal parece dar una vuelta de tuerca más. O varias, porque, habida cuenta de la libertad de que se trataba, los efectos de dicha sentencia no sólo van a afectar a las donaciones a entidades de utilidad pública comunitarias, sino también a las constituidas en países terceros. Recordemos, nuevamente, que su consideración como «movimientos de capital de carácter personal» implica que éstas quedan comprendidas en el ámbito de protección de la libre circulación de capitales¹⁷⁵⁴, por lo que, a diferencia que en el caso de la libertad de establecimiento o de la libre prestación de servicios, los donantes tendrán derecho a que se les dispense el mismo trato, *con independencia de que el lugar de destino de la donación sea un Estado miembro de la UE o un*

¹⁷⁵³ Nos estamos refiriendo a la ya citada Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros.

¹⁷⁵⁴ Vid., la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado —hoy, art. 57 del TCE y art. 64 TFUE— (DO L 178, de 08/07/1988, p. 5-18); así como los apdos. 24 a 27 y 30 de la sentencia *Hein Persche* (cit.)

país tercero, lo que supondrá, de forma refleja, que entidades sin fin de lucro extracomunitarias puedan verse beneficiadas¹⁷⁵⁵.

No es difícil comprender, pues, que determinar bajo qué circunstancias las entidades extranjeras de utilidad pública se encuentran en una situación comparable a la de sus homólogas residentes resulte de extrema importancia, no sólo ya a los fines de su tributación, que es lo que aquí nos interesa, sino también por su incidencia sobre el régimen del mecenazgo. Y a este respecto, como a continuación veremos, no puede dejar de señalarse que determinada lectura de la sentencia *Persche* conduce a resultados verdaderamente demoledores, si enjuicamos sus efectos desde el punto de vista de las competencias nacionales. Veamos.

Para empezar, a diferencia del asunto *Walter Stauffer*, en el que el Bundesfinanzhof remitente señalaba que el art. 52 de la Ley tributaria alemana no tiene en cuenta el lugar en que se desarrolla la actividad de utilidad pública ni exige que ésta redunde en beneficio de sus nacionales o residentes, en el asunto *Persche*, por el contrario, «*el órgano jurisdiccional remitente precisa que esta tesis es controvertida en Derecho alemán*»¹⁷⁵⁶. Resultará, sin embargo, una advertencia estéril. Ni tal incertidumbre, ni la circunstancia de que el órgano *a quo* omitiese declarar si la entidad portuguesa cumplía los demás requisitos para ser considerada de utilidad pública conforme al Derecho alemán, detendrían al TJUE en su empeño de considerar idéntica la posición del Centro Popular luso, destinatario de las donaciones, y los organismos de utilidad pública establecidos en Alemania¹⁷⁵⁷. Ello tiene, no obstante, una explicación plausible.

¹⁷⁵⁵ Resultan de interés a tal respecto, por un lado, las Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL en el asunto *Fidium*, en las que afirmaría que «*una empresa que tiene su domicilio social fuera de la Unión Europea, (...) puede invocar la libre circulación de capitales (...)*» [Conclusiones de la Abogada General Christine STIX-HACKL, presentadas el 16 de marzo de 2006 en el asunto *Fidium Finanz AG contra Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*, C-452/04, apdos. 75 y 186]; y, por otro, la propia sentencia recaída en dicho asunto, en la que el TJUE, estimando, en cambio, que predominaba, en el caso, el aspecto de la libre prestación de servicios sobre el de la libre circulación de capitales, concluiría que dicha sociedad, en cuanto establecida en un Estado tercero, no podía invocar la libre prestación de servicios (sentencia de 3 de octubre de 2006, *Fidium*, cit., apdos. 49, 50 y Fallo). Sobre la aplicación de la libre circulación de capitales en relación a países terceros, resulta especialmente relevante la sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket vs. A*, C-101/05 (en particular, sus apartados 20, 27 y 31 y ss.). Sobre la cuestión puede verse nuestro comentario en las pp. 844 y ss., así como la jurisprudencia que allí se cita.

¹⁷⁵⁶ Sentencia *Hein Persche*, apartado 16. La misma precisión recoge el Abogado General MINGOZZI, en el apartado 20 de sus Conclusiones.

¹⁷⁵⁷ Según señaló el Abogado General MINGOZZI en el apartado 72 de sus Conclusiones sobre este asunto, de la resolución de remisión se desprendía que la actividad del Centro portugués se orientaba a la consecución (en Portugal) de un fin de utilidad pública idéntico al admitido por el artículo 52 de la Ley general tributaria alemana; a saber, la asistencia a niños y ancianos. «*Sin embargo, el juez a quo no proporciona información sobre si el Centro Popular cumplía los requisitos en materia de estatutos y la exigencia de adecuación de la gestión efectiva al objeto estatutario que impone la Ley general tributaria*». (*Ibidem*. La cursiva es mía).

Por una parte, salvo por su alusión a la existencia de un debate respecto del Derecho interno, el órgano jurisdiccional remitente no había desechado la interpretación que del mismo artículo 52 ya había efectuado en el asunto *Walter Stauffer*¹⁷⁵⁸.

Por otra, en lo que se refiere al hecho de que el órgano *a quo* no proporcionase información sobre si el Centro portugués cumplía los requisitos para ser considerado de utilidad pública conforme al Derecho alemán, ha de señalarse que dicha omisión quedaba explicada por el propio planteamiento de la segunda cuestión prejudicial. Recordemos que el órgano jurisdiccional remitente pedía que se dilucidase si resultaba compatible con la libre circulación de capitales el que se denegara *automáticamente* al Sr. Persche la deducción de la donación que éste había realizado en favor de la citada institución portuguesa *por el mero hecho de que no se trataba de un organismo establecido en territorio alemán*. Como venimos repitiendo, la normativa germana partía de la premisa de que *por definición, i.e.*, por la sola circunstancia de no encontrarse establecidos en Alemania, los organismos de las características del Centro portugués se encuentran en una situación que no es objetivamente comparable a la de los organismos de utilidad pública establecidos en territorio alemán. Se trataba, pues, de dilucidar *si dicha premisa de la legislación germana* se oponía al Derecho comunitario. Y para su resolución no resultaba preciso determinar si la entidad lusitana —cuyos fines de interés general no eran puestos en cuestión— cumplía o no las restantes exigencias del Derecho alemán; apreciación que correspondería luego a los órganos jurisdiccionales germanos.

En cuanto al tema de fondo, como ya se avanzó, la respuesta del TJUE será clara y contundente, afirmando la incompatibilidad de dicha normativa nacional con las libertades comunitarias, igual que había hecho antes la sentencia *Stauffer*. En ambos asuntos se reprochará, pues, al Ordenamiento teutón, haber sentado de forma apriorística e irrevocable que ninguna entidad que no resida en Alemania podía satisfacer los requisitos exigidos por el mismo para ser consideradas de utilidad pública, impidiendo que éstas y sus donantes pudieran disfrutar de los beneficios anudados a tal calificación.

Pero, como decíamos, en el asunto *Persche*, el TJUE utilizará un argumento que va más lejos de lo expresado en *Stauffer*.

En cambio, en *Walter Stauffer*, según consignara en sus Conclusiones la Abogada General STIX-HACKL, «el *Bundesfinanzhof* no expresa ninguna duda acerca de la utilidad pública de la *fundación* en el litigio principal y, en consecuencia, parte del hecho de que las posibilidades de examen por parte de las autoridades tributarias alemanas son suficientes». (Cfr., apartado 110 de las Conclusiones de la Abogada General en dicho asunto. La cursiva también es mía).

¹⁷⁵⁸ Vid., el apdo 67 de las Conclusiones del Abogado General MENGOZZI en dicho asunto.

- **La reserva de ventajas fiscales a las fundaciones establecidas en el Estado concedente de los beneficios**

En efecto, en la sentencia *Persche*, el Tribunal afirmará que si bien los Estados miembros son libres de otorgar ventajas fiscales a entidades que persigan desinteresadamente objetivos de utilidad pública, **«ningún Estado miembro puede, no obstante, reservar tales ventajas a los organismos establecidos en su territorio, cuyas actividades puedan, por lo tanto, liberarlo de algunas de sus responsabilidades»**¹⁷⁵⁹.

Cierto es que en la sentencia *Walter Stauffer* ya se mantuvo que «las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a la fundación el derecho a la igualdad de trato *basándose sólo en que no está establecida en su territorio*»¹⁷⁶⁰, lo que, dicho de otro modo, significaba que los beneficios no podían entenderse reservados únicamente a las que estuvieran establecidas en territorio alemán. Pero adviértase que tal consecuencia se sostuvo para un concreto supuesto: para «cuando una fundación, cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro, *cumple los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro* y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos»¹⁷⁶¹. Y, como venimos reiterando, entre «los requisitos establecidos a tal efecto» por la normativa fiscal alemana no se encontraba que las entidades de utilidad pública hubieran de descargar a dicho Estado de la realización de determinadas tareas, ni que sus actividades de interés general hubieran de realizarse en Alemania o beneficiar a sus residentes¹⁷⁶².

En definitiva, en la sentencia *Stauffer* no se cuestionaba la posibilidad de que un Estado miembro, a la hora de conceder determinadas exenciones, pudiera establecer requisitos de tal naturaleza, por la sencilla razón de que dicha sentencia se dictó tomando como premisa fundamental que la normativa tributaria alemana no los contemplaba. En el asunto *Persche*, sin embargo, el TJUE parece negar expresamente dicha posibilidad, al afirmar la incompatibilidad con el Derecho comunitario de todo trato diferenciado en función del lugar de establecimiento del donatario.

Adviértase, en este sentido, que pese a admitir que las deducciones fiscales a los donantes pueden representar también un estímulo para que las

¹⁷⁵⁹ Sentencia *Hein Persche* (cit.), apartado 44.

¹⁷⁶⁰ Sentencia *Stauffer*, apartado 40, inciso último.

¹⁷⁶¹ *Ibidem*, apartado 40, inciso primero.

¹⁷⁶² En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal a propósito de la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario, invocada por el gobierno germano como justificación de la diferencia de trato, y que el TJUE desestimaría porque «a la luz de las informaciones facilitadas [...] por el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 52 de la AO [ley tributaria alemana] no presupone que las medidas de fomento beneficien a la colectividad nacional». *Ibidem*, apartado 57.

entidades de utilidad pública donatarias sustituyan a la Administración en determinadas tareas, con la consiguiente minoración del gasto público, el TJUE manifestará, sin embargo, que:

«esto no significa que un Estado miembro pueda instaurar una diferencia de trato, en materia de deducibilidad fiscal de donaciones, entre los organismos nacionales de utilidad pública reconocida y los establecidos en otro Estado miembro basándose en que las donaciones efectuadas en favor de éstos, aunque sus actividades se inscriban dentro de los objetivos de la legislación del primer Estado miembro, no pueden llevar a tal compensación presupuestaria.»¹⁷⁶³

Tal postura suscita cuestiones de cierto calado. ¿Se refiere realmente el Tribunal a cualquier Estado miembro, o sólo a cualquier Estado miembro *cuya legislación contenga iguales previsiones que la alemana*? ¿Cabe afirmar, dado que de lo que se trata es de la realización de *finés de interés general*, que el Derecho comunitario limita el margen de actuación de los Estados miembros para establecer medidas que distingan *en función del lugar* en que una entidad ejerza sus actividades *de utilidad pública*? ¿Es necesariamente incompatible con el Derecho comunitario que un Estado miembro condicione el otorgamiento de determinados privilegios fiscales a que las entidades beneficiarias directas o indirectas de tales incentivos desarrollen las actividades propias de sus fines *dentro de su territorio*, incluso aunque se exija igual requisito a las entidades nacionales o residentes y, por tanto, no se las dispense un trato diferente?¹⁷⁶⁴

Antes de entrar en ese debate, para evitar toda confusión posterior, debemos efectuar una observación previa. El TJUE no precisa, al referirse a «los organismos *establecidos* en su territorio», si se refiere al solo caso de que tengan su domicilio estatutario o su sede de dirección en el Estado concedente de los beneficios, o si incluye también el supuesto de que dichos organismos mantengan una delegación u otro centro fijo en su territorio —se encuentren establecidos *secundariamente*—, aunque no estén domiciliados en el mismo¹⁷⁶⁵. Es decir, no concreta si se refiere a la imposibilidad de reservar los

¹⁷⁶³ *Ibidem*, apartado 46.

¹⁷⁶⁴ He de recordar que en la normativa alemana sí se las dispensaba un distinto trato, ya que las fundaciones residentes podían ejercer sus actividades de utilidad pública fuera de Alemania sin que ello determinara la pérdida de la exención. No obstante, puesto que de lo que aquí se trata es de identificar los límites de los Estados miembros a la hora de establecer beneficios en favor de dichas entidades, nos interesa saber igualmente, si tales medidas serían lícitas *en el supuesto de que se aplicaran indistintamente*, o si, por el contrario, se ha de entender que, en ningún caso, tal tipo de disposiciones resultan compatibles con el Derecho comunitario.

¹⁷⁶⁵ Se ha de señalar a este respecto que, aunque tanto en el asunto *Persche* (apartado 6 de la sentencia y apartado 10 de las conclusiones del Abogado General) como en el asunto *Walter Stauffer* (apartado 14 de la sentencia y apartado 11 de las conclusiones) se dice que *los sujetos pasivos por obligación real no pueden gozar de las exenciones de que disfrutaban las entidades de utilidad pública establecidas en Alemania*, la transcripción parcial de la normativa germana que hacen tanto las sentencias como las conclusiones de los abogados generales no permite conocer si los *establecimientos permanentes* de las entidades de utilidad pública no

beneficios únicamente a los organismos establecidos *principalmente* en el Estado que otorga las ventajas. Obsérvese que, en este último caso, no resultaría difícil concluir que no es posible instaurar una diferencia de trato basada exclusivamente en el hecho de que la entidad no tiene su sede en el Estado otorgante de los beneficios, obviando que realiza actividades en su territorio de forma estable o permanente¹⁷⁶⁶. Pero la apreciación del Tribunal, como enseguida veremos, va más lejos de dicho supuesto.

Por otra parte, dadas las circunstancias del asunto sometido al TJUE, tampoco cabe pensar que se refiriese *solamente* a la exclusión de las entidades que presten o realicen las actividades de utilidad pública *desde* otro Estado miembro. Recordemos que se trataba de las donaciones efectuadas en favor de un organismo extranjero que ni siquiera tributaba en Alemania por obligación real. Al hacer dicha afirmación el TJUE está centrado en entidades cuyas actividades de utilidad pública, por no realizarse en la República Federal de Alemania, no liberan a dicho Estado de la realización de determinadas tareas y, por consiguiente, no minoran sus cargas presupuestarias, que era la justificación que se discutía. Así pues, cuando habla de *organismos establecidos en otro Estado miembro*, el TJUE se refiere al caso de *entidades no residentes que carezcan total y absolutamente de vínculo alguno con el Estado concedente de los beneficios*. A pesar de ello —y éste es el punto del conflicto—, concluirá que dichas entidades se encuentran en una situación comparable a la de los organismos del mismo tipo establecidos en Alemania, siempre que cumplan idénticos requisitos que los exigidos a éstos por la legislación de dicho Estado.

Pues bien, perfilada en tales términos la cuestión, cabría pensar, partiendo de la sentencia *Walter Stauffer*, y especialmente de algunas consideraciones de la Abogada General en dicho caso, que la predicada comparabilidad de dichas entidades con las que se encuentren establecidas en Alemania ha de entenderse *sólo en el contexto del asunto que se ventilaba en dicha sentencia*; es decir, en el de una legislación como la germana, que no condiciona las ventajas fiscales que concede a que los fines de interés general hayan de cumplirse en su territorio o en favor de sus nacionales o residentes.

residentes sitios en Alemania podían gozar o no de la exención que se negaba al Centro Walter Stauffer, ni tampoco si los residentes en Alemania podrían beneficiarse de la deducción fiscal por las donaciones que efectuaran a los establecimientos secundarios que dichas entidades no residentes pudieran mantener en su país.

¹⁷⁶⁶ En nuestro Derecho, como sabemos, las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas se encuentran expresamente equiparadas a las fundaciones españolas [art. 7 de la Ley 50/2002 y art. 2.d) la Ley 49/2002]. Y la misma solución procede —aunque no lo contemple nuestra normativa doméstica— respecto de las delegaciones de asociaciones de otros Estados miembros de la UE que persigan fines de utilidad pública y cumplan los requisitos establecidos en la LODA y en la Ley 49/2002, como concluimos más atrás. Por consiguiente, cumplidos los requisitos exigidos, podrían disfrutar de la consideración de *entidades beneficiarias del mecenazgo*, lo que permitiría la deducibilidad de las donaciones que se hicieran en su favor, en los términos de la Ley 49/2002.

En efecto, así se deducía, en principio, de la sentencia *Stauffer*. Resulta elocuente en este sentido el apartado 96 de las Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL en dicho asunto:

«La atribución a los Estados miembros de la competencia básica de decisión en materia del reconocimiento de la utilidad pública, unida a la necesidad de efectuar un control operativo sobre los órganos y actividades de una entidad afecta estatutariamente a fines de utilidad pública, implican que, *como regla general*, el reconocimiento de la utilidad pública de una entidad dependerá de su vinculación suficientemente clara al país. Por lo tanto, *en principio es compatible con el Derecho comunitario que se deniegue el reconocimiento de la utilidad pública a una entidad en el supuesto de que sus actividades no estén efectivamente vinculadas al país*, como sucede manifiestamente en el caso de autos».

Cuestión distinta, como se precisa en el mismo apartado, es que:

«*Si el Derecho interno no exige tal vinculación de las actividades de la fundación al país*, como se desprende de las explicaciones [...] facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, *el Derecho comunitario se opone a una diferenciación entre las entidades de utilidad pública basada meramente en su domiciliación, puesto que, en tal caso, se trata de una discriminación entre entidades “comparables”*».¹⁷⁶⁷

Cabría apostillar, además, que la sentencia *Persche* no razona por qué el ejercicio de actividades de utilidad pública en favor de la colectividad nacional no constituye, *en sí mismo*, un hecho diferencial objetivo que permita justificar la reserva de ciertas ventajas fiscales a los organismos que cumplan sus cometidos de interés general en Alemania, *con independencia* de que dicho Estado pueda compensar o no el coste de las deducciones fiscales con el menor gasto en determinados servicios que aquéllas le habrían liberado de prestar. Obsérvese que si bien es cierto que el Tribunal señala que «la reducción de ingresos fiscales no figura entre los objetivos enunciados en el artículo 58 TCE [art. 65 TFUE], ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado»¹⁷⁶⁸, dicha apreciación se refiere a la deducción por las donaciones, no a la circunstancia de que unos organismos desempeñen tareas de utilidad pública en favor de la colectividad nacional y otros no; cuestión que constituye un *prius* lógico respecto de la merma de ingresos derivada de la desgravación fiscal. Y ante ello, caben dos lecturas:

a) considerar que el Tribunal partía del criterio de que reservar un trato más ventajoso para las donaciones que se realicen en favor de

¹⁷⁶⁷ Apartado 96 de las Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL en el asunto *Walter Stauffer* (cit.) La cursiva es mía. Igual conclusión se desprende, como vimos, del apdo. 106 de dichas Conclusiones. Vid., en el mismo sentido, los apdos. 38 y 39 de la sentencia recaída en dicho asunto.

¹⁷⁶⁸ Sentencia *Hein Persche*, apartado 46.

entidades residentes en el Estado otorgante de los beneficios constituye, *en todo caso*, una violación de las libertades fundamentales (lo que podría tener respaldo en cierta jurisprudencia, que luego examinaremos); o,

b) estimar, de igual modo que el Abogado General MENGOZZI al tratar esta cuestión¹⁷⁶⁹, que el Tribunal partía de la premisa de que tales alegaciones eran irrelevantes para la solución del caso, habida cuenta de que la normativa tributaria alemana no exigía que las actividades de utilidad pública hubieran de realizarse en territorio alemán o en provecho de su población; hipótesis, esta última, que deja abierta la puerta para interpretar que la decisión, en este concreto punto, no puede extrapolarse a otras legislaciones que contengan previsiones distintas sobre dicho particular.

- ***Una lectura crítica en clave «nacional»***

Efectivamente, en un primer acercamiento, cabría considerar que no es posible generalizar la afirmación de que los organismos de utilidad pública no residentes, cuando carezcan de vínculo alguno con el Estado concedente de los beneficios —i.e., cuando no ejerzan sus actividades de interés general en dicho Estado—, se encuentran en una situación comparable a la de los organismos de utilidad pública establecidos en el mismo. A este respecto cabría aducir que si bien es cierto que el TJUE declara que no se pueden establecer diferencias entre los organismos de utilidad pública nacionales y los organismos de utilidad pública establecidos en otro Estado de la Unión, ello es solamente para el supuesto de que sus actividades **«se inscriban dentro de los objetivos de la legislación del primer Estado miembro»**¹⁷⁷⁰. Pero dichos *objetivos*, cabría pensar, no tienen por qué hacer referencia únicamente a los fines, abstracción hecha del lugar donde se desarrollen las actividades tendentes a satisfacerlos. El caso alemán no tendría por qué constituir el rasero por el que necesariamente deba medirse la actuación de otros Estados miembros en esta materia¹⁷⁷¹.

¹⁷⁶⁹ Vid., los apdos 65 a 70 de sus Conclusiones en este asunto.

¹⁷⁷⁰ Cfr. el primer inciso del apartado 46 de la sentencia *Persche*, antes transcrito.

¹⁷⁷¹ No obstante, no sería la primera vez que el TJCE estira las libertades del mercado, haciéndolas llegar a lugares difícilmente imaginables en una primera lectura. Son elocuentes a este respecto las palabras de HARTLEY, recogidas por MARTÍN JIMÉNEZ para ilustrar sobre la forma de actuar del TJCE:

«... el Tribunal procede con cuidado. Una táctica común es introducir una nueva doctrina gradualmente: en el primer caso que decide sobre una cuestión, el Tribunal establece una doctrina como principio general, pero sugerirá que esta doctrina se encuentra sometida a cualificaciones varias; el Tribunal puede hasta encontrar alguna razón por la que la doctrina no se aplica a los hechos del caso concreto. Si no hay demasiadas protestas, la doctrina se reafirmará en casos sucesivos; las cualificaciones serán eliminadas y los efectos de la doctrina aparecerán en toda su plenitud». [Cfr.: T.C.

Si una entidad sin fin de lucro —con independencia del lugar donde se encuentre domiciliada, tenga su sede de dirección o desarrolle principalmente sus fines— realiza también sus actividades de interés general de modo estable y continuado en el Estado otorgante de los beneficios; y otra entidad, igualmente sin fin de lucro, se limita, en cambio, a realizar sus fines en otro país (sea el de su domicilio o en un tercero) distinto del que concede dichas ventajas, cabe razonar que, al margen de que aquella primera aligere o no de determinadas cargas económicas al Estado otorgante de los beneficios —lo que es siempre una cuestión discutible y, en todo caso, difícil de mensurar, por cuanto de lo que habitualmente se le alivia no es de una obligación jurídica exigible, sino de la presión política que puedan experimentar los gobiernos para cubrir o atender más ampliamente determinadas demandas sociales—, resulta innegable que la actuación de aquella primera entidad reporta una ventaja para la sociedad donde lleva a cabo sus actividades de interés general que la segunda no proporciona; circunstancia que, en principio, debiera llevarnos a estimar que no se encuentran en igual situación.

Por explicarlo de un modo más plástico cabría traer a colación el ejemplo propuesto por la Comisión, y utilizado luego por el Abogado General MONGOZI en sus conclusiones sobre el asunto *Comisión vs. España* (sentencia de 6 de octubre de 2009, C-153/08), cuando, para ilustrar sobre el pretendido trato discriminatorio de la legislación española relativa a la tributación de los premios de lotería organizados por determinadas entidades, afirma que se está otorgando injustificadamente un distinto tratamiento fiscal a la Cruz Roja Española y a la Cruz Roja Francesa cuando «las dos organizaciones persiguen indiscutiblemente los mismos objetivos y tienen las mismas características». Desde la posición en que ahora dialécticamente nos situamos, se hace difícil compartir dicha opinión. Aunque, como luego expondremos, para determinar si verdaderamente se encuentran o no en una situación comparable, ésta debe examinarse no en abstracto, sino a la luz de los objetivos pretendidos en concreto por la legislación de que se trate, en principio, cabría pensar que ambas instituciones hermanas no se encuentran en la misma situación. Lo estarían, cabría argumentar, si la Cruz Roja Francesa patrullara las carreteras españolas auxiliando a los heridos en los accidentes de tráfico, o a las víctimas de las catástrofes u otras calamidades públicas que pudieran acaecer en nuestro país. Pero no es aquella entidad la que realiza tales funciones en España. Si lo hiciera —sea la Cruz Roja Francesa (lo que, a mi juicio, no sería posible, dadas las normas estatutarias del Movimiento Internacional de Cruz Roja), sea cualesquiera otra organización no lucrativa de análogas características—, entonces, podría afirmarse con razón que se encuentran en una situación comparable. En este sentido, cabría mantener que es precisamente en atención al cumplimiento de dichos fines en nuestro suelo por

HARTEY: *The Foundations of European Community Law*, Clarendon, Oxford, 1994, pág. 87, la cita la tomamos de MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso Gilly», *Civitas*, REDF, núm. 102, pág. 316].

lo que la Ley ha pretendido promocionar a dichas entidades, sea mediante estímulos fiscales a las donaciones de que puedan ser objeto (mecenazgo), sea eximiendo o sometiendo los premios que puedan repartir a una fiscalidad más atenuada, con el propósito de influir en la elección de los potenciales jugadores a favor de los sorteos que éstas celebran, en cuanto constituyen una fuente de recursos que permiten su subsistencia¹⁷⁷².

Dicho en otros términos: una cosa es que las actividades, aun cuando sean de utilidad pública, en la medida en que impliquen la participación en la vida económica, queden regidas por las libertades fundamentales y, por consiguiente, se haya de permitir la movilidad de los agentes interesados en su prestación o recepción; y otra distinta que dichas libertades supongan también la «europeización» de los fines. El derecho comunitario, podría objetarse, salvo en ámbitos concretos¹⁷⁷³, no llega (aún) a exigir la sustitución de los gentilicios nacionales por el común europeo y, menos todavía, a imponer la universalización de los fines.

¹⁷⁷² Resultan de interés las observaciones realizadas a este respecto por el Gobierno portugués en el asunto *Gambelli y otros* (STJCE de 6 de noviembre de 2003, C-243/01, apartado 38):

«... la explotación de las loterías mediante un régimen de monopolio público y [...] la preservación de una fuente importante de ingresos para los Estados [...] sustituye la recaudación coercitiva de impuestos y sirve para financiar políticas sociales, culturales y deportivas. Aplicadas a la actividad del juego, la economía de mercado y la libre competencia tendrían como consecuencia una redistribución contraria al orden social de los ingresos obtenidos en el marco de dicha actividad, porque tales ingresos tenderían a desplazarse de los países donde las apuestas son modestas hacia los países donde éstas son mayores y el importe de los premios más atractivo. Los apostantes de los Estados miembros pequeños financiarían de este modo el presupuesto social, cultural y deportivo de los Estados miembros grandes y, en los Estados más pequeños, la disminución de los ingresos procedentes del juego obligaría a los gobiernos a financiar de otro modo la política social pública y las demás actividades sociales, deportivas y culturales del Estado, lo que se traduciría en dichos Estados en un aumento de los impuestos y en los Estados grandes en una reducción de aquéllos».

Sin embargo, al margen de volver a insistir en que la comparabilidad de las situaciones ha de enjuiciarse a la luz de los objetivos perseguidos en concreto por la normativa de que se trate, permítasenos anticipar que el TJUE, ha venido negando que *la financiación de actividades filantrópicas o de interés general* pueda considerarse una justificación objetiva susceptible, por sí sola, de amparar una restricción a las libertades comunitarias (véanse, entre otras, las sentencias de 24 de marzo de 1994, as. *Schindler*, C-275/92, apartado 60, *in fine*; de 21 de octubre de 1999, *Zenatti*, C-67/98, apartado 36; de 6 de noviembre de 2003, C-243/01, *Gambelli y otros*, apartado 61 y 62; de 6 de octubre de 2009, *Comisión vs. España*, C-153/08, apartado 43), como, con carácter general, ha venido entendiendo respecto de todas aquellas justificaciones basadas en objetivos de carácter económico (por todas, sentencia de 25 de julio de 1991, *Collectieve Antennevoorziening Gouda y otros*, C-288/89, Rec. p. I-7, apartado 11; de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 15, y de 16 de enero de 2003, *Comisión/Italia*, C-388/01, Rec. p. I-721, apartados 19 y 22).

¹⁷⁷³ Tal sería el caso, por ejemplo, de la investigación y el desarrollo tecnológico. Vid., la sentencia de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec. p. I-2057; y la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Comisión vs. España*, C-248/06.

Otra lectura, cabría seguir arguyendo, podría llevarnos a considerar que un Estado de la UE viene obligado por el Derecho comunitario a otorgar el mismo tratamiento a una donación realizada, pongamos por caso, en favor de una entidad sita en Taiwán, sin ningún vínculo con dicho Estado miembro¹⁷⁷⁴, que a una entidad, nacional o extranjera, pero que ejerza en cualquier caso sus actividades en dicho Estado, *cuando el objetivo plasmado en su legislación* —y esto es lo que no hacía la normativa tributaria alemana— *pretenda incentivar exclusivamente las actividades de interés general que guarden conexión con determinadas necesidades, hechos o acontecimientos que tengan lugar dentro de sus fronteras*. Una interpretación de este tipo, cabría añadir siguiendo esta línea discursiva, acaso podría ser admisible si se tratara de entidades lucrativas. Pero ahora no estamos hablando del mercado, sino de lo que cada comunidad política nacional estime como intereses colectivos dignos de determinada protección. Y, como se dijo, la UE carece de competencias para imponer un concepto común de interés general o de utilidad pública. En este sentido, la Abogada General en el caso *Stauffer* señalaba de forma expresiva y contundente:

«Corresponde al Derecho interno determinar cuáles son los intereses dignos de consideración para el reconocimiento de la utilidad pública, sin que quepa atribuir valor indicativo a la decisión que haya tomado otro Estado miembro al respecto. *La concepción supranacional del interés general que propugna la Comisión parece bastante osada, habida cuenta de las incompletas competencias normativas de que dispone la Comunidad precisamente en el ámbito no económico*»¹⁷⁷⁵.

Desde esta perspectiva, una exégesis de las libertades que condujera a estimar que una y otra entidades se encuentran en una situación comparable abocaría no sólo a anteponer la autonomía de la voluntad del donante a las decisiones políticas de las colectividades nacionales, recortando injustificadamente los márgenes de actuación de los Estados miembros en materias, como la fiscalidad directa o la asistencia social, en que las Instituciones comunitarias carecen de competencia, sino que, además, tendría el curioso efecto de introducir la libre concurrencia, no ya entre las entidades

¹⁷⁷⁴ Recordemos nuevamente que debido a la consideración de las donaciones como «movimientos de capital», éstas quedan comprendidas en el ámbito de protección de la libre circulación de capitales, respecto de la cual el art. 63 TFUE (anterior art. 56 TCE) dispone que «En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

¹⁷⁷⁵ Apartado 94 de las Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL en el asunto *Walter Stauffer* (cit.) La cursiva es mía. El contrapunto de dicha afirmación —permítasenos ir avanzándolo— se encuentra en otras Conclusiones: las de la Abogado General Juliane KOKOTT, presentadas el 4 de septiembre de 2014 y el 2 de octubre de 2014, respectivamente en los asuntos X (C-87/13) y Q (C-133/13), a que luego nos referiremos, en las que manifestará que «el objetivo de un sistema nacional de incentivos fiscales no debe definirse únicamente desde el punto de vista nacional» (cfr., apartado 28 de sus Conclusiones en el asunto Q y apartado 31 de las del asunto X).

sin fin de lucro comunitarias, sino también entre éstas y las extracomunitarias, a la hora de captar las adhesiones de los potenciales donantes europeos¹⁷⁷⁶.

En efecto, situados desde el punto de vista de los Ordenamientos nacionales, cabría razonar que los donantes son muy dueños de dar a sus capitales el destino que consideren más oportuno, donando sus bienes y rentas a las organizaciones que mejor traduzcan sus preferencias sociales, políticas, religiosas, etc., ya actúen exclusiva o principalmente en su propio país, ya lo hagan en cualquier otro. Les ampara —no vamos a discutirlo ahora—, la libre circulación de capitales¹⁷⁷⁷. Pero lo que ya no resultaría tan fácilmente comprensible, desde dicha «perspectiva nacional», es el motivo por el cual su decisión deba arrastrar *forzosamente* la dadivosidad de sus convecinos, minorando la cuota con que, de otra forma, el donante vendría obligado a contribuir al levantamiento de las cargas públicas en su país de residencia. No se entiende bien —siempre desde una óptica nacional— por qué los Estados miembros se verían *obligados* a estimular la generosidad de tales mecenas, a costa del sacrificio de desatender, dentro de su territorio, ciertas necesidades que podrían paliarse con los ingresos fiscales que dejan de percibirse merced a dichas deducciones, a pesar de que la decisión de la colectividad nacional desautorice la opción personal del donante respecto del fomento de ciertos fines, no tanto porque no los considere dignos de protección —decisión ésta

¹⁷⁷⁶ De la desmesurada amplitud que, con carácter general, se ha conferido a la libre circulación de capitales es consciente el propio TJUE que ha tratado por otras vías de atenuar sus consecuencias cuando se trata de países terceros, al menos, en punto a las exigencias de la efectividad de los controles fiscales: vid., entre otras, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket vs. A*, C-101/05, apartados 60 a 63, y las Conclusiones del Abogado General YVES BOT, presentadas en dicho asunto el 11 de septiembre de 2007, apartados 132 a 134; así como la sentencia de 12 de julio de 2012, *Comisión vs. España*, C-269/09, en particular, sus apartados 97 a 99. Véase también lo que más adelante exponemos a este respecto en las pp. 844 y ss.

¹⁷⁷⁷ Se ha de señalar que los Gobiernos alemán, español, francés e Irlandés mantuvieron en este asunto que el art. 56 TCE (art. 63 TFUE) sólo se refiere a movimientos de capitales realizados en el ejercicio de una actividad económica o con un fin económico (*i.e.*, que lo que dicho precepto ampara son movimientos de «inversión» o «colocación» de capitales) y no a las donaciones dirigidas con fines altruistas a organismos gestionados de manera desinteresada. Sin embargo, tanto el Abogado General como el TJUE rechazarían tal apreciación a la vista de la nomenclatura anexa a la Directiva 88/361, de 24 de junio de 1988 (cit.). Véanse al respecto los apdos. 21 y 24 de la sentencia *Persche* y los apdos. 27 y 29 a 39 de las Conclusiones del Abogado General MENGOZZI. A mi juicio, sin pretender entrar ahora en polémica, permítasenos añadir, no obstante, que la elasticidad que se ha conferido a dicha libertad, y el papel que a tal fin se ha hecho jugar a la citada nomenclatura, resulta en ocasiones insospechada. Véanse, por ejemplo, las Conclusiones de la Abogada General Juliane KOKOTT, presentadas el 1 de diciembre de 2011, en los asuntos *Staatssecretaris van Financiën vs LAC van Putten y otros*, C-578/10, C-579/10 y C-580/10 (acumulados), en las que, partiendo de la sentencia *Persche*, considera que constituye una restricción a la libre circulación de capitales el gravamen impuesto por un Estado de la UE por la utilización de su red viaria por un vehículo turismo matriculado en otro Estado miembro que había sido prestado gratuitamente por un familiar y para fines particulares a un residente en el Estado de la imposición, sobre la base de *que dicho préstamo gratuito sería asimilable a una donación transfronteriza en especie y, como tal, debía reputarse como «un movimiento de capital en el sentido del artículo 63 TFUE»*. (Vid, en particular, los apartados 29 a 35 de las citadas Conclusiones).

que, en todo caso, las sentencias que nos ocupan en ningún momento cuestionan— sino porque entienda prioritario satisfacer principalmente las necesidades del lugar en donde habitan, antes de financiar los sistemas de protección social (o las manifestaciones culturales) de otros países, miembros o no de la UE.

Tal decisión correspondería, en suma, a los Estados, sin perjuicio de las competencias que para la coordinación de las políticas nacionales se atribuyen a la Unión en determinados ámbitos, y de las que, asimismo, le competen en materia de cooperación internacional al desarrollo o de ayuda humanitaria, que, en todo caso, no pueden tener como efecto impedir a los Estados miembros ejercer las suyas¹⁷⁷⁸.

En otras palabras, desde el enfoque en que dialécticamente nos hemos situado, el Derecho comunitario no impondría la *internacionalización forzosa del altruismo* más allá de lo que cada uno de los Estados de la Unión hayan decidido. Y, en esa clave, habría de entenderse tanto la sentencia *Stauffer*¹⁷⁷⁹, como la sentencia *Persche*¹⁷⁸⁰. Otra cosa es que los Estados miembros, ante todo, deban ser coherentes con su propia legislación. Si su Ordenamiento no liga la concesión de determinadas ventajas fiscales a que ciertos fines de interés general se desarrollen en su territorio, no pueden pretender luego que tales ventajas queden limitadas a las entidades establecidas en el mismo. Es ahí —y no en la restricción de las decisiones nacionales en materia de política fiscal, social o asistencial— donde, según la visión que venimos exponiendo, habría de situar el epicentro de la sentencia: en que la entidad cumpla los requisitos establecidos en la legislación del Estado concedente de los beneficios para ser reconocida de utilidad pública, sin que le pueda ser negado el derecho a la igualdad de trato «**basándose sólo**» en que no está establecida (*domiciliada*) en su territorio¹⁷⁸¹.

- ***El enfoque comunitario: la confirmación de la «doctrina Persche»***

No es ésta, sin embargo, la interpretación que pudiera sugerir la sentencia *Persche*, contemplada desde un ángulo aparentemente más acorde con otras decisiones del propio Tribunal.

En primer lugar, debe puntualizarse que el aspecto de la decisión del TJUE que motivaba la crítica anteriormente expuesta no radicaba en que la sentencia *Persche* censurase a la normativa alemana por negar a las entidades

¹⁷⁷⁸ Vid., arts. 4.4 y 208 a 211 TFUE y art. 5 TUE(RL), y arts. 5 y 177 a 181 TCE.

¹⁷⁷⁹ Apartado 39.

¹⁷⁸⁰ Apartado 48.

¹⁷⁸¹ Cfr., sentencia *Hein Persche*, apdos. 49 y 50.

de utilidad pública no residentes la misma consideración fiscal que a las entidades de utilidad pública residentes, sino en la conclusión de que los Estados miembros no pueden establecer diferencias de trato basadas en el lugar de prestación del servicio, en el de establecimiento, o en el de destino de la inversión, aun cuando se trate de promocionar con ello la realización de actividades de utilidad pública en su territorio.

Dicho otro modo, el interrogante que suscitaba la sentencia *Persche*, más allá de los concretos términos del caso, era el de si la normativa alemana hubiera superado el examen comunitario de haber hecho depender la calificación de utilidad pública *no del domicilio*, sino de que las actividades de interés general se desarrollaran en territorio alemán o en favor de sus nacionales o residentes (o incluso en el de terceros países, siempre que se hallaren comprendidas entre los objetivos de cooperación internacional que dicho Estado considerara oportuno impulsar)¹⁷⁸².

Obsérvese que de haber vinculado la desgravación fiscal controvertida no a que la entidad beneficiaria de los donativos estuviera domiciliada en Alemania, sino a que sus actividades de interés general se ejercieran exclusiva o principalmente en su suelo (o en provecho de sus nacionales o residentes), ya no podríamos hablar, en tal hipótesis, de la existencia de un trato discriminatorio (siempre, claro es, que las entidades sin fin de lucro alemanas quedaran igualmente sujetas a dicha regla¹⁷⁸³).

Ahora bien, aun en ese supuesto, es preciso recordar que el Derecho comunitario no sólo exige eliminar toda *discriminación*, sino también cualquier *restricción* que, aunque se aplique indistintamente, suponga impedir, entorpecer o hacer menos interesante el ejercicio de las libertades fundamentales. Y no sólo por lo que atañe al Estado miembro donde los

¹⁷⁸² Recordemos que ésta fue la interpretación que trató de defender el Gobierno germano, sin ningún éxito, dada la exégesis ya ofrecida por el Bundesfinanzhof remitente. Resulta bien elocuente, a tal respecto, el apartado 67 de las Conclusiones del Abogado General MENGOSZI en la sentencia *Persche*: «... pese a los esfuerzos del Gobierno alemán por circunscribir [...] la aplicación del artículo 52 de la Ley general tributaria a los cometidos que el Estado alemán ha asumido en el plano internacional, sin extenderla a la totalidad de las actividades que, de ser ejercidas en el territorio nacional, quedarían comprendidas en el concepto de utilidad pública, [...] debe señalarse que [...] el órgano jurisdiccional remitente [...] no ha desechado la interpretación que [...] ya había efectuado en el asunto sobre el que recayó la sentencia *Centro di Musicologia Walter Stauffer* [...]. Por otro lado, una interpretación restrictiva del artículo 52 de la Ley general tributaria como la propuesta por el Gobierno alemán, que lo circunscribe a los objetivos de utilidad pública con dimensión internacional, resulta de difícil encaje con los objetivos culturales [...] que perseguía la fundación *Centro di Musicologia Walter Stauffer* y que, sin embargo, en el Derecho interno alemán [según el órgano jurisdiccional remitente] se consideraban de utilidad pública, en el sentido del artículo 52 de la Ley general tributaria».

¹⁷⁸³ Lo que, como se recordará, tampoco ocurría en los asuntos *Walter Stauffer* y *Hein Persche*, dado que éstas, en cuanto sujetos pasivos por obligación personal, gozaban de exención en el Impuesto sobre la renta con independencia del lugar de ejercicio de sus actividades.

servicios, actividades o inversiones van a ser realizadas. Como sabemos, las disposiciones del TFUE se oponen, igualmente, a que el Estado miembro de origen obstaculice a sus *proprios nacionales* el ejercicio de dichas libertades¹⁷⁸⁴.

En este sentido, cabría considerar que también en la hipótesis expuesta se produciría una restricción de la libre prestación de servicios y del derecho de establecimiento, en este caso de las entidades alemanas, en cuanto se estaría haciendo menos atractivo para éstas ejercer sus actividades fuera de Alemania. Además de que, de igual modo, cabría entender restringida la libre circulación de capitales en cuanto se siguieran distinguiendo las donaciones en función de que las entidades de utilidad pública ejercieran sus actividades dentro o fuera de territorio alemán.

Es más, si nos atenemos a la línea seguida por el Tribunal en otros asuntos a que enseguida nos referiremos, cabría llegar a pensar que el objetivo del mercado único impide considerar que, con carácter general, la sola circunstancia de que beneficien a la colectividad nacional constituye un elemento válido de distinción que autorice a estimar, sin más, que dos entidades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro, que tengan su domicilio, administración central o centro de actividad principal en el interior de la UE y que persigan idénticos fines, no se encuentran en una situación objetivamente comparable.

2.3.2.3 Referencia a otras sentencias en línea con las recaídas en los asuntos Walter Stauffer y Hein Persche. Examen especial del asunto Missionswerk.

En efecto, desde una perspectiva fundamentalmente atenta a la idea del mercado único y sus objetivos, cabría estimar que cuando en la sentencia *Persche* se declara que «ningún Estado miembro puede, no obstante, reservar tales ventajas a los organismos establecidos en su territorio, cuyas actividades puedan, por lo tanto, liberarlo de algunas de sus responsabilidades»¹⁷⁸⁵, o cuando en el mismo sentido señala que el tratamiento fiscal de las donaciones en Alemania infringe la libre circulación de capitales porque influye significativamente en el ánimo de los contribuyentes germanos, inclinando a éstos a que vuelquen su generosidad sobre los organismos de utilidad pública establecidos en su país, disuadiéndoles de hacerlo en organismos extranjeros¹⁷⁸⁶, tales afirmaciones no hacen más que expresar la idea, ya

¹⁷⁸⁴ Recuérdense, por ejemplo, entre otras muchas, las sentencias *Daily Mail y General Trust*, C-81/87, apartado 16; sentencia *ICI*, C-196/04, apartado 21; *Marks & Spencer*, C-446/03, apartado 31; *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, apartado 42; *Comisión vs. Alemania*, C-318/05; o la sentencia de 12 de julio de 2012, *Comisión vs. España*, C-269/09, apartado 53.

¹⁷⁸⁵ Sentencia *Hein Persche* (cit.), apartado 44.

¹⁷⁸⁶ Vid., apdos. 38 y 39 de la sentencia y los apdos. 47 y 48 de las Conclusiones del Abogado General Paolo MENGOLZI.

sentada por el TJUE en otros pronunciamientos, de que los Estados miembros, a la hora de ejercer sus competencias, se encuentran impedidos de establecer diferencias que supongan reservar un trato más ventajoso para las inversiones, actividades o prestaciones de servicios que se realicen en su territorio, o por empresas residentes en el mismo.

- **Baxter (C-254/97)**

En ese sentido, recordemos, por ejemplo, en materia de *libertad de establecimiento*, la sentencia *Baxter*¹⁷⁸⁷, en la que el TJUE declarararía contraria a los arts. 43 y 48 TCE (hoy, arts. 49 y 54 TFUE), una normativa que tomaba en consideración *el lugar en que se efectuaban las actividades* de investigación por las empresas farmacéuticas, como criterio para dispensar un distinto tratamiento fiscal¹⁷⁸⁸.

- **Vestergaard (C-55/98)**

Del mismo modo, en relación a la *libre prestación de servicios*, cabe mencionar la sentencia *Vestergaard*¹⁷⁸⁹, en la que una normativa nacional hacía más difícil la deducción fiscal de los gastos de participación en cursos de formación profesional organizados en el extranjero, que los gastos correspondientes a cursos del mismo tipo organizados en el Estado de la tributación¹⁷⁹⁰, concluyéndose por el TJUE que ello constituía una *discriminación basada en el lugar de ejecución de la prestación de servicios*, prohibida por el artículo 49 TCE (artículo 56 TFUE).

¹⁷⁸⁷ Sentencia de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros*, C-254/97 (cit.).

¹⁷⁸⁸ En efecto, en dicho asunto se trataba de una normativa tributaria nacional que sujetaba a las empresas farmacéuticas al pago de un tributo extraordinario respecto del que sólo permitía deducir los gastos soportados *por las actividades de investigación efectuadas exclusivamente en el Estado de tributación* (Francia). Para el TJUE, el hecho de que la deducción se limitara únicamente a los costes de las actividades de investigación *realizadas en dicho país* resultaba más perjudicial para las empresas con domicilio social en otros Estados miembros que operaban en Francia por medio de establecimientos secundarios, puesto que, a diferencia de los laboratorios franceses, los laboratorios extranjeros desarrollan normalmente su actividad investigadora fuera del territorio de dicho Estado. En consecuencia, declaró que dicha normativa nacional infringía la libertad de establecimiento (vid., sentencia *Baxter*, apdos. 12 y 13).

¹⁷⁸⁹ Sentencia de 28 de octubre de 1999, *Skatteministeriet y Bent Vestergaard*, C-55/98, Rec. p. I-7641, apdos. 21 y 22.

¹⁷⁹⁰ Se trataba en concreto en dicho asunto, de una normativa danesa que presumía, en orden a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, que los cursos de formación profesional celebrados en lugares que constituyen destinos turísticos habituales situados en otros Estados miembros —en el caso se trataba de un seminario de fiscalidad celebrado en la isla de Creta— conllevan una finalidad turística tan destacada que los gastos de participación en dichos cursos no pueden asimilarse a unos gastos de carácter profesional deducibles. Sin embargo, tal presunción no existía respecto de los cursos de formación profesional celebrados en lugares que constituyen destinos turísticos habituales en Dinamarca (vid., sentencia *Vestergaard*, apartados 21 a 23 y fallo).

- **Schwarz (C-76/05) y Comisión vs. Alemania (C-318/05)**

Sin salirnos del ámbito de dicha libertad, pueden traerse a colación, por su semejanza en varios aspectos con el caso *Persche*, la sentencia *Schwarz*¹⁷⁹¹ y la sentencia *Comisión vs. Alemania*¹⁷⁹². Se ventilaba, en ambos asuntos, la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa que supeditaba la deducción fiscal de los gastos de escolaridad en el Impuesto sobre la Renta al requisito de que se abonaran a colegios privados homologados por el Estado alemán, o autorizados o reconocidos por los Länder, lo que implicaba que habían de encontrarse establecidos en Alemania. Al igual que en el caso *Persche*, en que se denegaba la deducción por las donaciones efectuadas a fundaciones de utilidad pública por no encontrarse establecidas en dicho Estado, en los asuntos de que ahora se trata se denegaría también la deducción fiscal porque los gastos de escolaridad se debían a la asistencia a colegios situados en un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania. Así pues, por el mero hecho de no estar establecidos en dicho país, los gastos de escolaridad abonados a tales centros quedaban *automáticamente* excluidos de la ventaja fiscal. Y, como no era impensable, sobre todo, tras la sentencia *Stauffer*¹⁷⁹³, la respuesta del Tribunal fue que tal normativa infringía las libertades fundamentales, además de la libertad de circulación y residencia derivada de la ciudadanía de la Unión¹⁷⁹⁴.

- **Laboratoires Fournier (C-39/04) y Comisión vs. España (C-248/06)**

¹⁷⁹¹ Sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz y Gootjes-Schwarz*, C-76/05, Rec. p. I-6849.

¹⁷⁹² Sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Comisión/Alemania*, C-318/05.

¹⁷⁹³ La Abogada General en dicho asunto, la Sra. STIX-HACKL, lo fue también, tanto en el procedimiento prejudicial (asunto *Schwarz*), como el procedimiento originado por el recurso por incumplimiento interpuesto por la *Comisión contra Alemania* (vid., las Conclusiones de dicha Abogada General, presentadas conjuntamente sobre ambos casos, con fecha 21 de septiembre de 2006, asuntos C-76/05 y C-318/05).

¹⁷⁹⁴ Ni la justificación del gobierno germano de que dichas deducciones constituían una ayuda indirecta a los centros docentes alemanes con el fin de compensar las cargas que se imponen a éstos para evitar la segregación económica de los alumnos (lo que, a su juicio, no ocurría necesariamente con los colegios privados extranjeros, sobre los que, en cualquier caso, la República Federal de Alemania no ejercía ningún control); ni la protesta de que las libertades fundamentales no podían obligar a dicho Estado a extender la deducción fiscal a los gastos de escolaridad satisfechos a colegios extranjeros, en cuanto supondría tanto como obligarle a financiar a centros educativos de otros países; ni la manifestación de la carga excesiva que ello comportaba sobre el nivel global de la ayuda, entre otras alegaciones formuladas por dicho gobierno, tendrían más éxito que en los asuntos *Stauffer* y *Persche*, habida cuenta de que la normativa alemana tampoco fijaba criterios objetivos, basándose sólo en que el colegio estuviera establecido en territorio alemán.

Especialmente relevantes son también las sentencias *Laboratoires Fournier*¹⁷⁹⁵ y *Comisión vs. España*¹⁷⁹⁶, en cuanto concurría en ambos asuntos un innegable interés general¹⁷⁹⁷. En uno y otro, prácticamente en los mismos términos, el Tribunal de la UE señalaría con contundencia que, aun cuando la promoción de las actividades de investigación constituye una razón imperiosa de interés general, «*el incentivo fiscal vinculado a la realización de la inversión en el Estado miembro que concede el beneficio fiscal se opone frontalmente al objetivo de la política comunitaria en el ámbito de la investigación y del desarrollo tecnológico, que, conforme al artículo 163.1 TCE (hoy, art. 179.1 TFUE) es, en especial, “fortalecer las bases científicas y tecnológicas de su industria y favorecer el desarrollo de su competitividad internacional”*», añadiendo que «*el apartado 2 del mismo artículo precisa, en particular, que, para ello, la Comunidad “apoyará [los] esfuerzos de cooperación [de las empresas], fijándose, en especial, como objetivo, permitir a [éstas] la plena utilización de las potencialidades del mercado interior, en particular por medio de [...] la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación”*»¹⁷⁹⁸.

De estas dos sentencias —a las que ha de añadirse la del asunto *Comisión vs. Austria* (C-10/10), a que luego nos referiremos— interesa retener, sobre todo, lo referente a la compatibilidad de la medida nacional con los objetivos del Derecho de la Unión, porque, a nuestro juicio, constituye una de

¹⁷⁹⁵ Sentencia de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier vs. Direction des vérifications nationales et internationales*, C-39/04, Rec. p. I-2057.

¹⁷⁹⁶ Sentencia de 13 de marzo de 2008, *Comisión vs. España*, C-248/06 (cit.).

¹⁷⁹⁷ Recordaré que, en la primera de ellas, se trataba de una normativa tributaria francesa que reservaba el beneficio de un crédito fiscal *exclusivamente a las actividades de investigación realizadas en dicho país*, de forma que la prestación de servicios que constituye la actividad de investigación, quedaba sujeta a un régimen fiscal diferente, según que se realizase en Francia o en otros Estados miembros. En la segunda de las sentencias, por su parte, se contemplaba igualmente el tratamiento fiscal de las actividades de I+D+IT. En este caso, del dispensado por nuestro Impuesto de Sociedades. En concreto, se cuestionaba, por un lado, que el régimen de deducciones de las actividades de investigación y desarrollo fuera *más limitado cuando éstas se realizaban en el extranjero que cuando se llevaban a cabo en nuestro país*; por otro, que en los supuestos de subcontratación se excluyera la deducción de los gastos de I+D+IT *cuando las actividades se realizaran fuera de España*; y, finalmente, se reprochaba que el régimen fiscal fuera más favorable cuando dichas actividades se encargaban a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología *reconocidos y registrados como tales según la legislación española*; la cual, si bien no exigía que se encontrasen domiciliados en nuestro país, requería, no obstante, para su reconocimiento que sus actividades se realizaran en territorio español y pudieran beneficiar a cualquier empresa que realizase sus actividades en España.

¹⁷⁹⁸ Sentencias *Comisión vs. España*, apdo. 33, y *Laboratoires Fournier*, apdo. 23. Véase también el apdo. 62 de las Conclusiones de la AG VERICA TRSTENJAK, presentadas el 8 de marzo de 2011, en el asunto *Comisión vs. Austria* (C-10/10), a que a continuación nos referiremos en el texto, donde en referencia a la sentencia *Laboratoires Fournier* señalaría que «*el artículo 179 TFUE menciona expresamente la creación de un espacio europeo de investigación como objetivo de la política de investigación*».

las claves que permite dilucidar la oposición o no al Derecho comunitario de determinadas ventajas fiscales ligadas a intereses nacionales.

- **Comisión vs. España (C-153/08)**

En el mismo sentido, es igualmente ilustrativa la sentencia de 6 de octubre de 2009, *Comisión vs. España*, C-153/08, a que ya aludimos anteriormente, dictada respecto de la exención en el IRPF de los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y por la ONCE¹⁷⁹⁹.

- **Verkooijen (C-35/98) y Weidert-Paulus (C-242/03)**

Por su parte, en lo que concierne a la *libre circulación de capitales*, es oportuno comenzar recordando la sentencia *Verkooijen*¹⁸⁰⁰, en la que el TJUE declararía contraria al Derecho comunitario una disposición legislativa holandesa que supeditaba la concesión de una exención en el Impuesto sobre la Renta que gravaba los dividendos abonados, al requisito de que éstos fueran repartidos por sociedades domiciliadas en dicho Estado miembro. O la sentencia *Weidert-Paulus*¹⁸⁰¹, en la que una norma tributaria luxemburguesa concedía una reducción en la base imponible en el caso de adquisición de acciones de sociedades establecidas en el país, negando en cambio dicha reducción cuando se trataba de la inversión en acciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros, lo que tenía por efecto disuadir a sus naturales de invertir en sociedades extranjeras, además de obstaculizar a estas últimas la captación de capitales en el Gran Ducado, por lo que se declararía que dicho incentivo fiscal vulneraba los arts. 56.1 y 58.1 TCE.

- **Missionswerk (C-25/10)**

Particular relieve, por afectar también a una entidad sin fin de lucro y por la aplicación que en ella se hace de la doctrina *Persche*, tiene la *sentencia Missionswerk*¹⁸⁰², a la que no será ocioso que dediquemos cierta atención.

El litigio que daría lugar a la misma tenía su origen en la disposición *mortis causa* efectuada por una ciudadana comunitaria a favor de una entidad no lucrativa residente en otro Estado miembro de la UE. En concreto, se

¹⁷⁹⁹ Vid., en particular, los apartados 30 a 35 de dicha sentencia.

¹⁸⁰⁰ Sentencia de 6 de junio de 2000, *Staatssecretaris van Financiën y B.G.M. Verkooijen*, C-35/98 (cit.), apdos. 25 y 43 a 45.

¹⁸⁰¹ Sentencia de 15 de julio de 2004, *Ministre des Finances vs. Jean-Claude Weidert y Elisabeth Paulus*, C-242/03, Rec. I-7379, apdos. 13 a 15.

¹⁸⁰² Sentencia de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach eV vs. État belge*, C-25/10 (cit.).

debatía la compatibilidad con el TFUE de una norma belga que reservaba la aplicación de un tipo de gravamen reducido en el impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tuvieran un establecimiento en Bélgica o en otro Estado de la Unión, siempre que, en este último supuesto, el *de cuius*, bien en el momento de su fallecimiento, bien con anterioridad, hubiera residido efectivamente en él o hubiera tenido en el mismo su lugar de trabajo; circunstancias que no se daban en este caso, impidiendo el disfrute de la ventaja fiscal.

— Los hechos del asunto

Muy sucintamente, los hechos del asunto eran los siguientes: La asociación religiosa Missionswerk Werner Heukelbach eV, cuyo domicilio estatutario se encontraba en Alemania, había sido instituida heredera universal por la Sra. Renardie, nacional y residente belga, que en ningún momento había vivido ni trabajado en aquel país. Tras el fallecimiento de su benefactora, Missionswerk presentaría la oportuna declaración de herederos y abonaría el impuesto sucesorio reclamado por la Administración tributaria belga, si bien posteriormente solicitó que se le aplicara el tipo reducido previsto en el artículo 59.2 del Código de Sucesiones de dicho país¹⁸⁰³ y, a la postre, que se procediera a la devolución del exceso indebidamente ingresado; peticiones que la Administración belga denegó porque la asociación no cumplía los requisitos establecidos en el artículo 60.1 del mencionado Código¹⁸⁰⁴. Frente a dicha respuesta, Missionswerk interpondría recurso ante el Tribunal de Première

¹⁸⁰³ Según el apartado 5 de la sentencia, el citado artículo 59.2 del *Code des droits de succession* belga disponía que los impuestos de sucesiones y de transmisión patrimonial *mortis causa* se verán reducidos «al 7 % en relación con los legados y herencias dispuestos en favor de entidades sin ánimo de lucro, de mutualidades o uniones nacionales de mutualidades, de uniones profesionales y de entidades internacionales sin ánimo de lucro, de fundaciones privadas y de fundaciones de utilidad pública».

¹⁸⁰⁴ El artículo 60.1 del referido Código sucesorio disponía que el tipo reducido establecido en su artículo 59.2 sólo sería de aplicación a las entidades e instituciones que reúnan los siguientes requisitos:

«a. La entidad o institución ha de tener un establecimiento:

— bien en Bélgica;

— bien en el Estado miembro de la Comunidad Europea en el que el *de cuius* residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento de su fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo;

b. La entidad o institución deberá perseguir en dicho establecimiento, con carácter principal y sin ánimo de lucro, objetivos de naturaleza medioambiental, filantrópica, filosófica, religiosa, científica, artística, pedagógica, cultural, deportiva, política, sindical, profesional, humanitaria, patriótica o cívica, educativos, de prestación de cuidados a personas o animales, de asistencia social o de atención a las personas en riesgo, en el momento de la apertura de la sucesión;

c. La entidad o institución debe tener su domicilio estatutario, su administración central o su establecimiento principal en el territorio de la Unión Europea».

Instance de Liège, en el que, en síntesis, sostendría que los citados artículos se oponían al Derecho de la Unión, ya que generaban una discriminación en perjuicio de los residentes de la Región Valona que decidieran legar sus bienes a asociaciones o entidades benéficas establecidas en Estados miembros en los que nunca hubieran residido o trabajado. En vista de ello, el órgano jurisdiccional decidiría suspender el procedimiento y plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la UE.

— La libertad concernida y su restricción

En el examen de dicha cuestión, el TJUE comenzaría rechazando la pertinencia de los artículos 45 TFUE (libre circulación de trabajadores), 49 y 54 TFUE (libertad de establecimiento) y 18 TFUE (principio general de no discriminación por razón de nacionalidad), a que se había referido el órgano jurisdiccional remitente en su planteamiento, concluyendo, de acuerdo con la doctrina fijada en anteriores sentencias, que la situación controvertida en el litigio estaba comprendida en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales y que, por consiguiente, la eventual colisión se producía con el art. 63 TFUE¹⁸⁰⁵. Seguidamente, tras haber identificado la libertad concernida, el TJUE pasaría a analizar desde tal óptica la situación planteada, estimando que la norma belga confería un trato fiscal distinto y más gravoso cuando la sucesión tenía por beneficiaria a una entidad sin ánimo de lucro cuyo establecimiento radicara en un Estado miembro en el que el fallecido no hubiera residido o trabajado, que cuando dicho establecimiento estaba situado en Bélgica o en otro Estado de la UE en el que el causante hubiera tenido su residencia o su lugar de trabajo. Por consiguiente, producía el efecto de restringir los movimientos de capitales al disminuir en el primer caso el valor de dicha sucesión como consecuencia de quedar sujeta a un mayor gravamen, disuadiendo o influyendo negativamente en el ánimo de los residentes belgas de instituir como herederas o legatarias a entidades establecidas en otros Estados miembros en los que éstos no hubiesen residido o trabajado¹⁸⁰⁶.

A continuación, como es habitual en su *modus operandi*, el Tribunal examinaría si unas y otras entidades se encontraban en una situación comparable, y si concurría alguna razón imperiosa que pudiese justificar la diferencia de trato.

¹⁸⁰⁵ Sobre la consideración de dichos supuestos como «movimientos de capital» y su consecuente inclusión en el ámbito de dicha libertad, ya nos hemos ocupado anteriormente: vid. pp. 784 y ss., y notas 1650 y 1777.

¹⁸⁰⁶ Ese esquema argumentativo —minoración del valor de los bienes, influencia disuasoria contraria al tráfico económico transfronterizo y consecuente restricción de la libre circulación de capitales— se ha venido reproduciendo en la jurisprudencia del TJUE relativa a este tipo de transmisiones desde sus primeros pronunciamientos (véanse, por ejemplo, las sentencias *Barbier*, C-364/01, apartado 62; *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, apartado 44; *Jäger*, C-256/06, apartados 30-31; *Eckelkamp y otros*, C-11/07, apartado 43; *Arens-Sikken*, C-43/07, apartados 36-37; *Block*, C-67/08, apartado 24; *Mattner*, C-510/08, apartado 25, todas ellas ya citadas).

Pero, antes de proseguir, es necesario hacer referencia a determinados aspectos que presentan un destacado interés para nuestro análisis.

— Sobre la normativa nacional

Aunque la sentencia no hace una especial atención, es relevante señalar que el art. 60.1 del Código de sucesiones belga —que, junto a su art. 59.2, constituía, en esencia, la normativa nacional controvertida— especificaba otros dos requisitos, además del relativo al lugar de establecimiento de las entidades beneficiarias: por un lado, el concerniente a sus fines, que habían de ser de interés general y perseguirse «en dicho establecimiento, con carácter principal y sin ánimo de lucro»; y, por otro, el relativo a que tuvieran «su domicilio estatutario, su administración central o su establecimiento principal en el territorio de la Unión Europea».

i) sobre el establecimiento exigido

Pues bien, en primer lugar, en lo que atañe a la exigencia de que la entidad o institución beneficiaria deba perseguir «*en dicho establecimiento*» los fines de interés general a que se refiere el mencionado Código, se nos antoja que, *mutadis mutandis*, ésta viene a equivaler a la obligación que establece nuestra Ley de Fundaciones respecto de las fundaciones extranjeras, para que las actividades que, en cumplimiento de sus fines, pretendan ejercer de forma estable en España se realicen desde la delegación que, al efecto, han de mantener en territorio español¹⁸⁰⁷; lo que, como sabemos, es tomado luego por la Ley 49/2002 como base de partida para entronizar a dichos establecimientos como sujetos del régimen fiscal especial que ésta regula¹⁸⁰⁸.

Ahora bien, debe apuntarse lo que, en una primera lectura, parece una diferencia notable con nuestro Ordenamiento: según la legislación belga, para poder gozar del tipo reducido en el impuesto sucesorio no es suficiente con tener fijado el domicilio estatutario en Bélgica (cual sucede en nuestro Derecho con las fundaciones españolas: art. 6.2-II de la Ley 50/2002), ni con mantener un establecimiento en ese Estado (en nuestro caso, las delegaciones de fundaciones extranjeras: art. 7 de la Ley 50/2002). Es preciso, como decíamos, que «en dicho establecimiento» —ya pertenezca éste a una entidad belga, ya corresponda a una entidad de otro Estado miembro— sea donde se realicen las actividades de utilidad pública a que se refiere el Código de sucesiones de dicho país. Por consiguiente, distintamente de lo que acaece en nuestro Derecho, en el que no se excluye que una entidad sin fin de lucro española pueda dedicarse a ejercer sus actividades fuera de nuestro país sin perder por ello su condición de ESFL a efectos de la aplicación del régimen especial, la

¹⁸⁰⁷ Art. 7 de la Ley 50/2002. En el caso de las asociaciones de utilidad pública, como ya vimos, es el art. 32.1.e) de la LODA el que establece dicho deber.

¹⁸⁰⁸ De la omisión de las delegaciones de asociaciones de utilidad pública foráneas como eventuales sujetos de dicho régimen fiscal ya hemos tenido ocasión de ocuparnos anteriormente (vid. pp. 793 y ss.).

normativa belga, en cambio, según se desprende de la reproducida por el TJUE, no parece conceder a sus propias asociaciones o instituciones benéficas un trato fiscal ventajoso si no desarrollan sus actividades en Bélgica, con la única salvedad de los establecimientos situados en otros Estados miembros en los que el causante de la sucesión haya vivido o trabajado (importante salvedad sobre la que luego nos detendremos, porque es ahí donde, a mi juicio, se sitúa el verdadero *punctum pruriens* de la cuestión).

En segundo lugar, debe subrayarse que en dicho establecimiento no sólo ha llevarse a cabo el tipo de actividades de interés general a que se refiere la letra b) del citado art. 60.1, sino que éste ha de estar consagrado a su realización; es decir, su objeto «principal» debe consistir precisamente en el cumplimiento de dichos fines, y, además, ha de hacerlo «sin ánimo de lucro». Tales exigencias impiden, por tanto, que pueda ser aplicable la polémica ventaja fiscal si dicho establecimiento, pese a estar radicado en Bélgica (o en el Estado miembro en que hubiera residido o trabajado el *de cuius*), se dedica principal o exclusivamente a ejercer actividades económicas ajenas a dichos fines, o a la mera gestión de su propio patrimonio, aunque tenga otros establecimientos en un diferente Estado donde lleve a cabo las actividades de interés general constitutivas de su objeto ¹⁸⁰⁹.

De todo ello parece inferirse *prima facie* —luego tendremos ocasión de matizar esta primera impresión— que, como sostuvo el Gobierno belga en sus alegaciones, el objetivo perseguido por su legislación al establecer la controvertida ventaja fiscal era el de proteger a un tipo de entidades que mantienen un «estrecho vínculo» con la sociedad de dicho país; a saber, que ejerzan en el mismo —en el establecimiento situado en su suelo— actividades que la benefician y que son consideradas de utilidad pública para dicho Estado ¹⁸¹⁰; objetivo principal, cabría argüir desde cierta perspectiva, al que no

¹⁸⁰⁹ No obstante, nos cabe la duda de si la legislación belga autoriza —sin que pierdan las ventajas fiscales— a que «desde» dicho establecimiento puedan ejercer actividades de interés general como las descritas en su Código de sucesiones, pero destinadas a beneficiar a otros Estados distintos de Bélgica; caso en que el resultado sería entonces el mismo que en nuestro Ordenamiento (siempre que se acepte que nuestra legislación consiente que tanto las fundaciones españolas como las delegaciones de fundaciones extranjeras puedan ejercer sus fines de interés general no sólo «en» España, sino también «desde» España; cuestión que, como vimos, puede prestarse a discusión en nuestro Derecho). A este respecto —con las reservas que supone el manejo de un texto foráneo sólo parcialmente reproducido— cabe anotar que, en este punto, el Código de Sucesiones belga, según se colige de lo transcrito en la sentencia, no contiene una norma como el art. 6.2-II de Ley 50/2002 que permita inferir que las entidades sin fin de lucro constituidas y domiciliadas en dicho país puedan ejercer sus actividades fuera del mismo sin perder las ventajas fiscales que dicho Código contempla. Antes al contrario, de su art. 60.1 parece desprenderse que, salvo en el supuesto de que se trate de entidades establecidas en otro Estado en el que el causante hubiera vivido o trabajado, no tendrían derecho a la reducción del tipo impositivo en el Impuesto de sucesiones, que es la hipótesis de que provisionalmente partimos en el texto.

¹⁸¹⁰ La validez de la exigencia de cierto grado de integración o de un vínculo suficientemente estrecho entre el beneficiario y la sociedad del Estado concedente como requisito para hacerse acreedor de las ventajas otorgadas por éste (v.gr., subsidios, becas, ayudas sociales, beneficios fiscales...) ha sido admitido por el TJUE en diversas sentencias.

obsta el que, de forma restringida a los solos supuestos del trabajo o residencia del *de cuius* en otros países miembros, se admita —en mérito de los lazos que como consecuencia de tales situaciones puedan haber ligado al testador con las sociedades de esos otros países que en su día le acogieron para vivir o trabajar—, que también en tales supuestos se aplique el tipo de gravamen reducido; *i.e.*, *que se apoye fiscalmente la opción del causante*, a pesar de que no beneficie directamente a la sociedad belga. Posteriormente volveremos sobre esta cuestión al examinar la respuesta del TJUE.

ii) sobre la exclusión de las entidades extracomunitarias

En cuanto al último de los requisitos citados, relativo a la necesidad de que se trate de entidades residentes en el territorio de la UE, se ha de comenzar señalando que, aunque el TJUE no se pronunciase sobre el mismo, toda vez que resultaba irrelevante para la solución del asunto (recordemos que Missionswerk tenía su domicilio en Alemania), no es difícil concluir que dicha cautela del Código sucesorio belga constituye una restricción de la libre circulación de capitales, contraria a lo previsto en el art. 63.1 TFUE. Y ello, incluso en el supuesto de que se estimase legítima la exigencia de mantener un establecimiento en Bélgica o en otro Estado miembro en que hubiera vivido o trabajado el *de cuius*, puesto que dicho requisito no juega para las entidades sin fin de lucro extracomunitarias, a las que se excluye en todo caso de la ventaja fiscal. No olvidemos que dicha libertad comprende tanto los movimientos *intracomunitarios* de capitales como los que tienen como origen o como destino a *terceros países*, lo que supone que su manto protector alcanza también a sujetos y entidades no residentes en el territorio de la UE¹⁸¹¹.

Ahora bien, dicho esto, es importante efectuar algunas precisiones adicionales. Si bien es cierto que el art. 63.1 TFUE prohíbe «todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países», y que, en ese sentido, el TJUE ha venido manteniendo que el concepto de restricción es el mismo en ambos casos¹⁸¹², no es menos cierto, sin embargo, que su jurisprudencia sobre las

Además de lo expuesto en la del asunto *Stauffer* (apartado 37) y en el apartado 30 de la que ahora se trata, véanse las que se citan y comentan más adelante: pp. 862 y ss.

¹⁸¹¹ Adviértase que distinto sería el caso de la libre prestación de servicios o de la libertad de establecimiento, llamadas a regir solamente situaciones intracomunitarias, a las que no se extiende, por tanto, el «generoso» régimen de la libre circulación de capitales. Por todas, sentencia de 3 de octubre de 2006, *Fidium*, C-452/04, (cit), apartado 25; de 24 de mayo de 2007, *Winfried L. Holböck vs. Finanzamt Salzburg-Land*, C-157/05, apartado 28; de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, apartado 97; y Auto de 10 de mayo de 2007, *Skatteverket y A y B*, C-102/05, apartados 26-27 y 29.

¹⁸¹² Como señalara el Abogado General YVES BOT en el párrafo 75 de sus Conclusiones de 11 de septiembre de 2007 sobre el asunto *Skatteverket vs. A* (C-101/05), «el hecho de que, en el Tratado UE, los Estados miembros decidieran consagrar dicho principio en el mismo artículo y en los mismos términos tanto dentro de la Comunidad como en las relaciones entre los Estados miembros y los países terceros demuestra, a mi juicio, su voluntad de conferir a dicha libertad de circulación el mismo alcance en los planos comunitario y no comunitario». Véanse también los párrafos 77 y 97 y los argumentos que en su apoyo se exponen en los

restricciones al ejercicio de dicha libertad en el seno de la Unión Europea (es decir, en relaciones intracomunitarias) no puede aplicarse *sic et simpliciter* a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros —ni siquiera respecto de los países del Espacio Económico Europeo que no sean miembros de la UE, a pesar de la similitud de las disposiciones del Acuerdo EEE y las del TFUE—¹⁸¹³, ya que, como ha venido repitiendo el TJUE, tales movimientos se inscriben en un «contexto jurídico distinto», derivado de la existencia de medidas legislativas comunitarias dirigidas a la cooperación entre las autoridades fiscales nacionales (así, las Directivas sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información o en materia recaudatoria), que pueden estar ausentes en las relaciones entre aquéllas y las autoridades competentes de un Estado tercero *que no haya contraído ningún compromiso de asistencia administrativa en materia fiscal*¹⁸¹⁴. Adviértase que ello implica, en definitiva, que tales Convenios se van a erigir en uno de los parámetros para determinar la propia comparabilidad de situaciones entre los residentes comunitarios y los no residentes en el territorio de la UE.

En este sentido, cuando en la sentencia *Persche*, por ejemplo, se afirma por el TJUE que los inconvenientes administrativos derivados del hecho de que la entidad se encuentre establecida en otro Estado no son suficientes para justificar la negativa a concederle las mismas exenciones fiscales que a los organismos nacionales del mismo tipo¹⁸¹⁵, dichas aseveraciones deben entenderse en sus términos estrictos; a saber, rigurosamente ceñidas al ámbito intracomunitario a que expresamente se refieren, sin que puedan trasladarse automáticamente al supuesto de entidades sin fin de lucro extracomunitarias. Pero sin que ello signifique tampoco —y es importante subrayarlo— que por el hecho de tratarse de entidades de países terceros con los que no se haya celebrado un convenio de asistencia mutua en materia fiscal, quede por ello

apartados 74 a 96 de las mismas Conclusiones, así como el apartado 31, *in fine*, de la sentencia recaída en dicho asunto, ratificando el criterio del Abogado General: sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket vs. A*, C-101/05, Rec. p. I-11531. En idéntico sentido, entre otras, la sentencia de 10 de febrero de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, C-436/08 y C-437/08 ac., Rec. p. I-305, apartado 127.

¹⁸¹³ Por todas, sentencias de 19 de noviembre de 2009, *Comisión/Italia*, C-540/07, Rec. p. I-10983, apartados 71-72; de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud SA*, C-72/09, apartados 42-45; o de 5 de mayo de 2011, *Comisión vs. Portugal*, C-267/09 (EU:C:2011:273), apartados 56-58.

¹⁸¹⁴ Así, sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation vs. Commissioners of Inland Revenue*, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 170; de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket vs. A*, C-101/05, (cit.), apartados 60-63 y 67; de 19 de noviembre de 2009, *Comisión vs. Italia*, C-540/07, (cit.), apartados 69-70; de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud SA*, C-72/09, (cit.), apartados 40; de 10 de febrero de 2011, *Haribo y Salinen*, C-436/08 y C-437/08 ac., (cit.), apartados 65-67 y 119; de 5 de mayo de 2011, *Comisión vs. Portugal*, C-267/09 (cit.), apartados 54-56; de 12 de julio de 2012, *Comisión vs. España*, C-269/09 (EU:C:2012:439), apartado 96; de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12 (ECLI:EU:C:2014:249), apartados 82-83; de 11 de diciembre de 2014, *Comisión vs. España*, C-678/11 (ECLI:EU:C:2014:2434), apartados 68-69.

¹⁸¹⁵ Sentencia *Persche*, apartado 55.

autorizada cualquier diferencia de trato o pueda soslayarse el cumplimiento de los requisitos de necesidad, adecuación y proporcionalidad exigidos a toda medida que comporte la restricción de una libertad fundamental¹⁸¹⁶.

Así pues, dentro del respeto a dichas exigencias, será legítimo que un Estado miembro deniegue a una entidad sin fin de lucro no residente en la UE las ventajas fiscales reconocidas en su Ordenamiento a las entidades residentes, siempre que, *primero*, dichas ventajas estén supeditadas a requisitos cuya observancia sólo pueda ser comprobada recabando información del Estado tercero en que la entidad sin fin de lucro se encuentre establecida¹⁸¹⁷; y, *segundo*, que resulte imposible obtener de éste los datos pertinentes, a causa de la inexistencia de una obligación convencional que establezca el deber de ese tercer Estado de facilitar dicha información¹⁸¹⁸.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, el art. 60.1.c) del Código de sucesiones belga excluye directa e irrevocablemente de la ventaja fiscal a las entidades sin ánimo de lucro extracomunitarias (incluso si mantienen un establecimiento en Bélgica), rechazándose de plano la posibilidad de que éstas puedan acreditar que reúnen los requisitos exigidos por la normativa de dicho país y sin que dicha exclusión se subordine, al menos, a la inexistencia de Convenios de intercambio de información y asistencia mutua que permitan verificar que cumplen las condiciones para el disfrute de aquella ventaja, por lo

¹⁸¹⁶ Vid, por ejemplo, la STJUE (Sala Segunda) de 11 de junio de 2009, C-521/07, *Comisión vs. Países Bajos* (ECLI:EU:C:2009:360), en la que el TJUE no consideraría justificado el distinto trato fiscal que se dispensaba a los dividendos satisfechos a sociedades islandesas y noruegas —supuestamente basado en la imposibilidad de obtener la información necesaria para comprobar si se cumplían las condiciones establecidas por la normativa neerlandesa para declararles exentos de retención—, dado que, en realidad, el requisito controvertido no guardaba relación con un mayor riesgo de evadirse del control (cfr. apartados 46-50). O la más reciente, de 3 de septiembre de 2014, *Comisión vs. España*, C-127/12 (ECLI:EU:C:2014:2130), relativa a nuestro Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que el TJUE rechazaría las alegaciones del Gobierno español, señalando que éste «no ha demostrado de qué forma la falta de un acuerdo de asistencia mutua podría justificar una legislación como la discutida en el presente litigio» (cfr. apartado 83).

¹⁸¹⁷ Nótese que si, a pesar de no haber un Convenio de Intercambio de información, existe posibilidad de que el Estado concedente de las ventajas pueda comprobar por sí mismo el cumplimiento de los requisitos exigidos por su legislación, la falta de Convenio no empece realmente al control de dicho cumplimiento, por lo que, en tales circunstancias, la negativa a conceder la ventaja fiscal devendría ilegítima. [Así, en análogos términos, el Abogado General YVES BOT en sus Conclusiones sobre el asunto *Skatteverket vs. A*, C-101/05 (cit.), apartado 154]. Conviene advertir, no obstante, que, a diferencia de los supuestos intracomunitarios, en el caso de movimientos de capital entre EEMM y terceros Estados, aunque el sujeto pasivo pueda aportar datos acerca del cumplimiento de los requisitos que se le exigen, la necesidad de verificar su bondad (sin lo que no podríamos hablar realmente de un control efectivo) permite también denegar legítimamente la ventaja fiscal cuando dicha comprobación requiera el concurso del tercer Estado.

¹⁸¹⁸ *Ex multis*, las sentencias, antes citadas, *Haribo y Salinen*, (C-436/08 y C-437/08 ac.), apartado 67; *Établissements Rimbaud*, C-72/09, apartado 44; *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, apartado 84.

que en este punto, como habíamos anticipado, resulta clara la vulneración de la libre circulación de capitales.

— Sobre el fondo del asunto

Hechas las anteriores observaciones y prosiguiendo ya con los razonamientos de la sentencia, hemos de señalar que el TJUE desaprobará con firmeza el criterio del lugar de establecimiento adoptado por la legislación belga, porque, a su juicio, aun en la hipótesis de admitir que su objetivo consista en favorecer fiscalmente *sólo* a las entidades cuyas actividades beneficien a dicha sociedad, tal criterio no sirve para demostrar la existencia de un vínculo estrecho con la misma, conduciendo, en cambio, a un resultado discriminatorio. Y ello, según el TJUE, en un doble sentido: por un lado, porque conlleva que se trate *de modo diferente* a las entidades sin fin de lucro que «*tienen su domicilio [sic] en territorio belga*» y a las que, aun no teniéndolo, mantengan, no obstante, un vínculo estrecho con la sociedad de dicho Estado¹⁸¹⁹ (es decir, porque supone dispensar distinto trato a entidades que se encuentran en una situación comparable *desde el punto de vista del objetivo de dicha legislación nacional*); y, por otro, porque, por el solo hecho de que tengan su establecimiento en Bélgica, se va a otorgar *el mismo trato* tanto a las entidades que mantengan como a las que no mantengan tal tipo de vínculo con la sociedad belga, que es el que justificaría la norma controvertida. En definitiva, lo que critica el TJUE es la falta de correspondencia entre el vínculo invocado como justificación y la conexión escogida para acreditarlo: el lugar de establecimiento, que juzga inadecuado para el propósito pretendido.

El argumento precisa, no obstante, de algunas matizaciones, a cuyo hilo iremos contrastando la posición del TJUE con la perspectiva que expusimos al comentar la sentencia *Persche* desde un enfoque nacional. Veamos.

i) sobre el distinto trato a entidades en situaciones comparables

En relación al distinto y más favorable trato que, según el TJUE, reciben las entidades que tienen su «domicilio» en territorio belga respecto de las que no cumplen dicho criterio aun teniendo un vínculo estrecho con esa sociedad, hemos de comenzar haciendo la aclaración de que la legislación combatida en el litigio no se refiere al «domicilio» más que cuando dispone que «la entidad o institución debe tener su domicilio estatutario, su administración central o su establecimiento principal en el territorio de la Unión Europea»¹⁸²⁰. Adviértase que, con esa inexacta alusión, el TJUE ha buscado deliberadamente el paralelismo con las sentencias *Stauffer* y *Persche*, que expresamente

¹⁸¹⁹ Cfr. apartado 36 de la sentencia *Missionswerk*.

¹⁸²⁰ Vid. la letra c) del art. 60.1 del reiterado Código de sucesiones belga, transcrito en la nota 1804.

invoca¹⁸²¹. Pero el caso no es exactamente el mismo, aunque parezca coincidir, porque hay destacables diferencias entre la legislación alemana y la belga. En aquélla, el problema derivaba de que sólo se concedía el beneficio fiscal a las entidades sin fin de lucro que tributasen por *obligación personal*, excluyéndose a las que lo hicieran por *obligación real*, como sucedía con la fundación Walter Stauffer¹⁸²². Por el contrario, en el caso del Código de sucesiones belga, el problema —salvando el supuesto de las extracomunitarias— no está en el domicilio, en la naturaleza real o personal de la obligación, sino en la exigencia de que mantengan un establecimiento.

En efecto, en el punto conflictivo de que ahora se trata, el referido Código dispone que «la entidad o institución ha de tener un establecimiento»¹⁸²³; establecimiento que, sin embargo, en modo alguno, requiere que sea el principal, pudiendo ser perfectamente un establecimiento secundario¹⁸²⁴. Nótese que, en tal caso, aunque la entidad no residente siga sujeta por obligación real, tendría derecho a la aplicación del tipo reducido. En suma, es el establecimiento —el centro o lugar destinado a desarrollar sus fines—, y no el domicilio o la sede de dirección, el que ha de estar situado en Bélgica (o en otro Estado en que el causante hubiera vivido o trabajado) para que se reconozca la ventaja fiscal controvertida.

Efectuada esa aclaración, del examen de la argumentación del TJUE cabe conjeturar que éste pudo contemplar dos hipótesis para considerar que se producía una situación comparable desde el punto de vista del objetivo de la legislación nacional que se debatía: En la primera de ellas, *sin cuestionar que las actividades hubieran de beneficiar a la sociedad belga*¹⁸²⁵, estaría pensando como término de comparación en una entidad no residente que carezca de establecimiento alguno en ese territorio, pero que, sin embargo, realice

¹⁸²¹ Baste contrastar el apartado 34 de la sentencia que nos ocupa con el apartado 40 de la sentencia *Stauffer* o con el apartado 49 de la sentencia *Persche*.

¹⁸²² Recordemos que, según expuso el Bundesfinanzhof remitente en la sentencia *Stauffer*, sin que fuera desmentido en el asunto *Persche*, la normativa tributaria alemana reconoce que una entidad persigue fines de utilidad pública si sus actividades están dirigidas al fomento altruista de los intereses de la comunidad, *con independencia de que dichas actividades se desarrollen en territorio alemán o en el extranjero, y sin presuponer que tales medidas de fomento tengan que beneficiar a los nacionales de la República Federal de Alemania o a sus habitantes*. De ahí que se afirmase que una fundación como el Centro Walter Stauffer «podría acogerse a la exención, si, conservando los mismos objetivos, estableciera su domicilio en Alemania» (cfr. sentencia *Walter Stauffer*, apartados 38, 45 y 57, in fine).

¹⁸²³ Vid. la letra a) del art. 60.1 del Código sucesorio belga, antes transcrito.

¹⁸²⁴ Repárese en que el término «establecimiento», en el sentido en que es empleado en el citado artículo 60.1 a), no se refiere sino al *local, centro o lugar físico* en que se lleven a cabo las actividades correspondientes a los fines que en dicho precepto se mencionan. Dicho de otro modo, que no reservaba la ventaja fiscal a las entidades *residentes* en Bélgica: dentro del citado art. 60.1 cabían también sin esfuerzo las *delegaciones* o *sucursales* de las entidades sin fin de lucro no residentes.

¹⁸²⁵ Vid. el apartado 35 de la sentencia.

actividades de interés general que beneficien a dicho país (v.gr., porque las lleve a cabo desde un establecimiento sito en otro Estado miembro). *Id est*, se estaría refiriendo a una entidad que, sin alterar para nada sus fines y actividades, hubiera podido disfrutar del beneficio fiscal si mantuviera un establecimiento —que no el solo domicilio— en dicho país¹⁸²⁶.

A este respecto cabría replicar que el repetido Código sucesorio, al referirse al establecimiento, parece descartar la realización temporal de actividades transfronterizas, por mucho que éstas puedan beneficiar a dicha sociedad. Estaría aludiendo a la necesidad de un vínculo estrecho con la misma, que se caracterizaría por las notas de estabilidad y permanencia. Dicho en otros términos: que para hacerse acreedoras de la ventaja fiscal no sería suficiente con que, de forma puntual o episódica, realicen actividades que beneficien a la sociedad belga, es necesario que se dediquen a ello de forma cotidiana. Y, en tal caso, puesto que se trata de que realicen de modo regular o continuo actividades dirigidas a la sociedad belga, no es aventurado considerar, desde esa óptica, que deban mantener un establecimiento en ese Estado. Ciertamente, dicha exigencia no está claro que no se oponga también al Derecho comunitario (del supuesto de una *prestación de servicios transfronteriza* que se produzca de modo estable y continuado, sin mantener ninguna instalación o estructura permanente en el país receptor, nos vamos a ocupar posteriormente), pero baste ahora con señalar que la normativa belga no reservaba el beneficio sino a las entidades que, *de modo estable o permanente*, realizaran actividades de interés general para Bélgica, de manera que, con independencia de que pueda exigirse o no en tales casos que mantengan un establecimiento en dicho país, no parece dudoso que excluía de la ventaja fiscal a las que se limitasen a realizar actividades que sólo de modo ocasional pudieran redundar en su provecho¹⁸²⁷.

En la segunda hipótesis —que es la que parece más acorde con su línea discursiva— el TJUE habría interpretado, por un lado, que los fines promovidos por el legislador belga son susceptibles de ser satisfechos por cualquier entidad sin fin de lucro, con independencia de su nacionalidad o residencia (obviamente, siempre que reúnan los demás requisitos establecidos por la normativa de dicho país); y, por otro —aunque no se atreva a expresarlo tan rotundamente— que éstos, en principio, pueden ser realizados en cualquier parte del mundo. En otras palabras, que a pesar de reconocer que la declaración de que una entidad sea de utilidad pública y la propia definición de lo que constituyan fines de interés general son cuestiones que competen a los

¹⁸²⁶ El apartado 34 de la sentencia dice así: «cuando la entidad declarada de utilidad pública [...] cumpla los requisitos, *distintos del relativo al lugar del establecimiento*, impuestos por la normativa valona para tener derecho a ventajas fiscales [...], las autoridades de dicho Estado miembro no pueden denegar a tal entidad el derecho a la igualdad de trato debido a que no tiene un establecimiento en el territorio de dicho Estado miembro ni en el Estado miembro en el cual el *de cuius* trabajó o residió».

¹⁸²⁷ Todo ello, dicho siempre sin perjuicio de los establecimientos situados en otros Estados miembros en los que el causante hubiera vivido o trabajado.

EEMM, el TJUE rechazaría la idea de que los fines dejen, por ejemplo, de ser culturales, artísticos, cívicos, religiosos, humanitarios... —en suma, de interés general— *por el hecho de que no se lleven a cabo en territorio belga*. De ahí que si el Estado concedente de las ventajas no acredita que éstos sólo pueden satisfacerse por entidades establecidas (principal o secundariamente) dentro de sus fronteras, se haya de considerar que éstas se encuentran en una situación comparable a la de cualquier otra entidad no establecida en dicho Estado que cumpla los mismos requisitos y sea capaz de llevar a cabo dichos fines. Por consiguiente, estimará que la reserva de tales ventajas a favor de aquéllas provoca una discriminación contraria al Derecho comunitario¹⁸²⁸.

Como no es difícil colegir de sus alegaciones, el Gobierno belga, sin negar, obviamente, que los fines dejen de ser culturales, artísticos o humanitarios por no realizarse en su territorio, considerará, sin embargo, que éstos carecen, en todo caso, de interés o utilidad para Bélgica si su ejercicio no está vinculado a su país. Y justamente esa posibilidad —*la licitud de un incentivo limitado solamente a fines nacionales*¹⁸²⁹— es la que se niega o, cuando menos, se restringe severamente por el TJUE.

Ahora bien, dejando al margen dicha polémica, en la que el Tribunal se limita, una y otra vez, a reproducir la sentencia *Persche*, sin razonar de qué precepto del Tratado infiere la restricción de los Estados miembros para establecer un régimen de incentivos fiscales que, sin distinguir entre residentes y no residentes, circunscriba los beneficios a las actividades desarrolladas en su territorio, no deja de ser, sin embargo, certera la apreciación de que la normativa belga conduce a dispensar un distinto trato a entidades que se encuentran en una situación comparable, siquiera sea poniendo en relación supuestos no contemplados por el Tribunal en su razonamiento¹⁸³⁰.

¹⁸²⁸ En este sentido, la sentencia recaída en el asunto *Petersen* (sentencia de 28 de febrero de 2013, as. *Helga y Peter Petersen vs. Finanzamt Ludwigshafen*, C-544/11, ECLI:EU:C:2013:124), en la que el Gobierno alemán tampoco explicaba por qué «las únicas empresas que pueden considerarse capaces de realizar las actividades destinadas a lograr tales objetivos —en el caso se trataba de la cooperación al desarrollo— son las empresas establecidas en el territorio alemán» (sentencia *Petersen*, apartado 61).

¹⁸²⁹ Tales fueron los términos en que plantearía la cuestión la Abogada General Juliane KOKOTT en sus Conclusiones de 2 de octubre de 2014 sobre un asunto posterior: el resuelto por la sentencia de 18 de diciembre de 2014, C-133/13, *Staatssecretaris van Economische Zaken, Staatssecretaris van Financiën vs. Q*, en la que luego habremos de detenernos también con algún detalle.

¹⁸³⁰ Conviene apostillar que en el asunto se comparó, en esencia, la hipótesis de una entidad establecida en Bélgica, cuyas actividades beneficiaran, por tanto, a dicho país, con otra que, sin mantener en éste sucursal o establecimiento alguno, tuviera su domicilio en un Estado en que el *de cuius* no hubiera residido o trabajado, que era lo que sucedía en el caso de *Missionswerk*. Ello explica la línea de defensa seguida por el Gobierno belga, argumentando que dicha asociación no se hallaba en una situación jurídicamente comparable a la de las entidades cuyo establecimiento está situado en Bélgica y que los EEMM tenían derecho a exigir que exista un vínculo suficientemente estrecho entre las entidades sin ánimo de lucro y las actividades que realizan. Pero, a mi juicio, el asunto exigía un examen más amplio, y no se comprende tampoco que el TJUE diera por válido el objetivo de la legislación belga aducido por

En efecto, pensemos, por ejemplo, en dos organizaciones sin ánimo de lucro establecidas en distintos países miembros, pero de idénticas características y fines, que carezcan tanto la una como la otra de establecimiento alguno en Bélgica, y cuyas actividades, en ninguno de los dos casos, estén dirigidas a beneficiar a dicho país. Pues bien, a pesar de encontrarse en una situación comparable desde el punto de vista del objetivo de la legislación belga —objetivo, nótese, que, caso de convenir que exigiera el provecho de dicha sociedad, no cumplirían ninguna de las dos, por lo que, en buena lógica, ni una ni otra deberían disfrutar de la ventaja fiscal—, vendrá a suceder, sin embargo, que, no obstante a ello, dichas entidades recibirán un trato diferente —una se beneficiará de la ventaja y la otra no— dependiendo no de la existencia de un vínculo con la sociedad de dicho Estado, ni de la utilidad que sus actividades puedan reportarle —que, como se ha dicho, no se produce en ninguna de las dos—, sino del hecho que el *de cuius* haya trabajado o residido en el Estado en que una de ellas estuviere establecida; lo que, *a priori*, resulta ajeno al propósito del Legislador belga, si es que, verdaderamente, hubiera de entenderse como tal la promoción de sólo aquellas entidades que reporten un beneficio para su país. Pero dicha aparente inconsistencia, su fundamento y la posibilidad de que la concurrencia o no de tal hecho pueda justificar un igual o distinto trato, es cuestión sobre la que vamos a entrar a renglón seguido, al hilo de la segunda de las objeciones formuladas por el TJUE. Veamos.

ii) sobre el mismo trato a entidades en diferente situación

Como se recordará, en el segundo de dichos reproches se recriminaba a la normativa belga objeto de litigio que dispensara el mismo trato a entidades que se hallaban en situaciones diferentes. No es preciso repetir que la discriminación no sólo consiste en aplicar normas distintas a situaciones comparables, sino también en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes¹⁸³¹.

Pues bien, aunque, a nuestro juicio, el reparo no se verifica en los concretos términos en que se formula por TJUE¹⁸³², ello no significa, sin embargo, que no se produzca una discriminación de este tipo.

el Gobierno de dicho país —«favorecer fiscalmente sólo a las entidades cuyas actividades benefician a la sociedad belga»—, cuando el razonamiento de la sentencia más bien parece negarlo (Vid. apartados 27 y 35-36 de la sentencia *Missionswerk*).

¹⁸³¹ Vid., la jurisprudencia del TJUE citada en la nota 1704.

¹⁸³² En el apartado 36 de la sentencia se afirma que la norma belga cuestionada conduce a «tratar de modo similar a las entidades que tienen su establecimiento en Bélgica, *exista o no un vínculo estrecho con dicha sociedad*». No ocurre así, en mi opinión. Según se desprende de la normativa reproducida en la sentencia, si la entidad —sea belga o extranjera— mantiene un establecimiento en Bélgica ha de cumplir en él los fines de interés general a que se refiere el repetido Código sucesorio y sólo en tal caso —que supone el mantenimiento de un vínculo continuo y duradero con la sociedad belga—, se hace merecedora de la ventaja fiscal. Por consiguiente, conforme quedó más atrás expuesto, no estimamos que se otorgue el mismo

En efecto, si el *de cuius* hubiera residido o trabajado en un Estado miembro *distinto de Bélgica* en el que la entidad beneficiaria tuviere un establecimiento dedicado a la realización del tipo de fines a que se refiere el reiterado Código, las actividades que se llevaran a cabo en dicho establecimiento no tendrían por qué beneficiar a la sociedad belga. Sin embargo, a pesar de ello, la legislación de dicho país le concede el mismo trato que a las entidades establecidas en Bélgica, cuyas actividades sí redundan en su beneficio. Por consiguiente, se las dispensa el mismo tratamiento a pesar de que se encuentren en una situación diferente desde el punto de vista del objetivo de la legislación belga (siempre que se estime que dicho objetivo comprende que sus actividades han de beneficiar a dicho país o a sus nacionales o residentes).

En este sentido, resulta innegable que si la Sra. Renardie, causante de la herencia, en vez de haber residido y trabajado toda su vida en Bélgica, hubiera residido o tenido su lugar de trabajo en Alemania, donde *Missionswerk* tenía su domicilio, dicha asociación no hubiera encontrado dificultad para que se le aplicara el tipo de gravamen reducido, no obstante a carecer de vínculo alguno con Bélgica; lo que, *prima facie*, parece cuestionar el fundamento atribuido por el Gobierno belga a la norma discutida.

No obstante, cabría ensayar una réplica desde un enfoque más próximo a los intereses nacionales de los Estados miembros. Si nos centramos en la decisión del testador y en el estímulo o desincentivo que para los residentes belgas supone la norma controvertida, se podría alegar que no es comparable la determinación del causante de dejar sus bienes a una entidad sin fin de lucro de un Estado miembro en que vivió o trabajó (con los consiguientes y naturales lazos con la sociedad que lo acogiera), que la de testar a favor de otra entidad situada en un Estado —miembro o no de la Unión Europea— con el que el *de cuius* no hubiera establecido vínculos como los que cabe deducir de dichas situaciones.

A tal respecto cabría razonar que el objetivo principal de la norma controvertida es respaldar fiscalmente determinadas conductas y actividades que se estiman valiosas por realizarse en interés y provecho de su sociedad. Y **ese provecho social** —que, en principio, correspondería valorar a los Estados— **es el que marca la distinción y justifica la diferencia de trato**. Piénsese que, desde ese prisma, no se trata de que la norma litigiosa *minore* el valor de la herencia y, por tanto, *disuada* a los residentes belgas de disponer de sus bienes a favor de quienes estimen conveniente, sino de que dicha normativa *respalda* aquellos comportamientos que la colectividad nacional estima dignos de apoyo, *sumando* al valor neto de la herencia (es decir, al que tendría de no gozar de la ventaja fiscal) el importe de la deuda tributaria a la que la colectividad nacional *renuncia* por la concesión de dicha ventaja, en aras de un concreto interés y no de cualquier otro. En otras palabras, desde esta

trato por el mero hecho de tener un establecimiento en Bélgica, sin atender a que en el mismo han de llevarse a cabo los fines de interés general.

perspectiva, el testador podrá instituir herederos o legatarios a quien más le apetezca, pero no a costa y en contra de la voluntad de sus vecinos y compatriotas¹⁸³³.

Es verdad que el Código sucesorio belga, al admitir la ventaja fiscal en casos en que la entidad beneficiaria de la herencia no radica en Bélgica, sino en otro Estado en que haya vivido o trabajado el causante, parece resultar incongruente con ese designio. Pero, desde la perspectiva en que ahora nos situamos, cabría considerar que ello no excede de los objetivos pretendidos por la normativa belga de respaldar tributariamente sólo aquellas opciones que redunden en beneficio de Bélgica o sus nacionales y residentes.

Así, aunque el Gobierno belga no formuló ninguna alegación en este sentido, tal vez pudiera interpretarse que instituir como heredera o legataria a una entidad no lucrativa que realiza actividades en provecho de la sociedad en cuyo Estado vivió o trabajó el causante no constituye sino una forma de expresar el agradecimiento hacia la sociedad que le dio trabajo o albergó; y, al margen de los móviles y sentimientos que hayan inducido realmente al testador, desde el punto de vista del Estado belga puede ser objetivamente útil apoyar fiscalmente su decisión por cuanto revierte en una mejor acogida de sus nacionales en otros países con los que éstos hayan podido establecer también una relación estrecha. Por consiguiente, bajo esa perspectiva, cabría aducir que la disposición belga no se aleja del objetivo de incentivar conductas que redundan en beneficio de su país o sus nacionales o residentes.

A mi juicio, sin embargo, el argumento no resulta convincente.

En primer lugar, la limitación de la ventaja fiscal a las entidades sin fin de lucro de solo aquellos Estados en que el *de cuius* vivió o trabajó, obviando otras situaciones igualmente reveladoras de los lazos que pudieren haber ligado al causante con la sociedad del país a que pertenece la entidad beneficiaria (piénsese, por ejemplo, en que allí cursara sus estudios, o hubieran residido sus parientes o amistades, o perteneciesen sus antepasados), parece denotar cierta arbitrariedad¹⁸³⁴, al margen de que la mejor acogida de sus

¹⁸³³ Al respecto, véase lo que más atrás dejamos expuesto al formular la crítica de la sentencia Persche desde una óptica nacional.

¹⁸³⁴ La existencia de otras situaciones en las que se cumpliría igualmente el objetivo perseguido por la legislación nacional y, sin embargo, no se permite el disfrute de la ventaja a causa del criterio escogido por la misma (v.gr., el domicilio, el lugar de establecimiento, o el hecho de haber vivido o trabajado en un determinado territorio), ha sido un argumento reiteradamente utilizado por el TJUE para descalificar dichos criterios. Así, cabe mencionar, por ejemplo, la sentencia de 26 de octubre de 2006, *Comisión vs. Portugal*, C-345/05 (Rec. 2006 I-10633), en la que el TJUE estimó que el objetivo de la legislación portuguesa de garantizar el derecho a la vivienda (se trataba de una normativa que eximía de gravamen a las plusvalías generadas en la enajenación de la vivienda del sujeto pasivo cuando se reinvertían en la adquisición de una nueva), era un objetivo que, aun siendo válido para restringir las libertades comunitarias, podía alcanzarse igualmente en el caso de que éste eligiera trasladar su domicilio a otro Estado miembro donde adquiriese un nuevo inmueble para destinarlo a tal fin, por lo que limitar la exención exclusivamente a los supuestos de reinversión en territorio

nacionales por parte de la sociedad que mediatamente se beneficia de la sucesión puede producirse tanto si ha existido una previa relación con el testador como si no, por lo que no puede servir de justificación para que el Estado decida respaldar unas opciones frente a otras, compadeciéndose mal con el objetivo comunitario de fortalecer los vínculos entre las sociedades de los EEMM, cuyas organizaciones se verían discriminadas por criterios aleatorios.

En segundo lugar, porque, en rigor, de lo que se trataba en el asunto era de la tributación de la entidad sin fin de lucro, no de la del causante. Y si desde la perspectiva del estímulo a las opciones del testador resulta dificultosa la justificación de la diferencia de trato, más problemática resulta aún desde la perspectiva de la entidad beneficiaria cuando se diferencia no ya entre una establecida en Bélgica y otra establecida en otro Estado miembro, sino, como expusimos más atrás, entre organizaciones en ambos casos situadas fuera de dicho país, sin que ni unas ni otras dirijan sus actividades en beneficio del mismo, a pesar de lo cual pueden ser objeto de distinto trato.

En definitiva, desde el momento en que el legislador belga concede la ventaja fiscal en litigio a entidades establecidas en otros Estados miembros en que el causante haya residido o trabajado, aunque no le procuren un provecho o utilidad, no puede sino pensarse, en defecto de una explicación plausible (que ni se ofrece ni se acierta a vislumbrar), que ello es porque estima que *los fines que pretende promocionar se satisfacen igualmente fuera de Bélgica*; esto es, con independencia de que las actividades que se desarrollen en su cumplimiento tengan lugar en territorio belga o en el extranjero y de que beneficien o no a sus nacionales o residentes. Sucede, pues, lo mismo que ocurría en *Walter Stauffer* y *Hein Persche*. Cuestión distinta es que, **siendo ese el diseño de la norma litigiosa**, el Legislador belga no desease incurrir en una carga presupuestaria excesiva y redujera el ámbito de los potenciales beneficiarios de la ventaja fiscal a los solos casos que contempla la norma controvertida (a saber, las entidades belgas y las establecidas en otros EEMM con los que el causante hubiera mantenido una concreta relación —residencia y/o trabajo— excluyendo toda otra). Pero evitar la reducción de los ingresos fiscales a costa de otorgar un distinto trato a entidades que se encuentran en

portugués se oponía al Derecho de la Unión. Análogamente, en relación al objetivo de garantizar el derecho a una vivienda adecuada a un precio razonable, la sentencia de 17 de enero de 2008, *Comisión vs. Alemania*, C-152/05, Rec. 2008 I-00039, apartados 27 y 28. En el mismo sentido, cabe recordar también la sentencia de 24 de octubre de 2013, *Andreas Ingemar Thiele Meneses vs. Region Hannover*, C-220/12 (EU:C:2013:683), en la que, luego de considerar válida la exigencia de un determinado vínculo entre la sociedad del Estado miembro concedente de la ventaja y el beneficiario de la prestación (se trataba en el caso de una ayuda a la formación en el extranjero), señalaría que «... un requisito único de domicilio permanente [...] puede impedir beneficiarse de la ayuda en cuestión a estudiantes que, pese a no haber residido en Alemania ininterrumpidamente [...] *están suficientemente vinculados a la sociedad alemana*. Ello puede suceder [...] *en función de otros factores* tales como, en particular, su familia, su empleo, sus conocimientos lingüísticos o la existencia de otros vínculos sociales o económicos» (sentencia *Thiele Meneses*, apartado 38. La cursiva es mía).

una situación comparable no es una razón que pueda justificar una restricción de las libertades comunitarias.

Otro tema es que la solución a que conduce la doctrina del TJUE pueda resultar igualmente criticable, sobre todo, porque ni se justifica en la *cohesión europea*¹⁸³⁵, ni los motivos que pudieran haber sustentado la liberalización de los capitales que formaliza el art. 63 TFUE resultan fácilmente trasladables a las entidades sin fin de lucro y sus donantes, ni parecen justificar la imposición a los Estados miembros de una suerte de globalización unilateral del altruismo. Recordemos que las ventajas fiscales van a poder ser disfrutadas por entidades extracomunitarias que carezcan de vínculo alguno, no ya con el Estado miembro concedente de la misma, sino con ningún Estado de la UE. Y, además, dicho disfrute va a ser factible sin necesidad de contrapartida o reciprocidad por parte del Estado de procedencia de la entidad sin fin de lucro beneficiaria, es decir, sin que exista garantía alguna de que sus homólogas comunitarias y sus potenciales benefactores van a recibir el mismo trato en ese Estado tercero.

Finalmente, en cuanto a la eventual justificación de la disparidad de tratamiento por la concurrencia de razones imperiosas, la sentencia que nos ocupa no plantea ninguna novedad reseñable. El Gobierno belga se limitó a alegar, en línea con lo anteriormente expuesto, que Missionswerk no se hallaba en una situación comparable a las entidades cuyo establecimiento está situado en Bélgica; y que, a los efectos de la concesión de determinadas ventajas fiscales, los Estados miembros tienen derecho, por una parte, a exigir que exista un vínculo suficientemente estrecho entre las entidades sin ánimo de lucro y las actividades que realizan y, por otro, a decidir cuáles son los intereses generales que desean promover al conceder beneficios a tales entidades. Alegaciones que fueron rechazadas por los mismos motivos indicados en las sentencias *Stauffer* y *Persche*. En particular, que los Estados no pueden reservar tales ventajas únicamente a las entidades establecidas en su territorio y cuyas actividades pueden liberarlo de algunas de sus responsabilidades¹⁸³⁶; y que la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales no figura entre los objetivos enunciados en el artículo 65 TFUE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar la restricción de una libertad establecida por el TFUE¹⁸³⁷.

- ***Comisión vs. República de Austria (C-10/10)***

¹⁸³⁵ Recordemos que el art. 3.3 TUE(RL) establece que «La Unión fomentará la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros».

¹⁸³⁶ Sentencia *Missionswerk*, apartado 30; y sentencia *Persche*, apartado 44.

¹⁸³⁷ Sentencia *Missionswerk*, apartado 31; sentencia *Stauffer*, apartado 59; y sentencia *Persche*, apartado 46.

Otra importante sentencia que ha merecer nuestra atención es la de 16 de junio de 2011, recaída en el asunto *Comisión vs. República de Austria*¹⁸³⁸. Se trataba en este caso del recurso presentado por la citada Institución europea para que se declarase el incumplimiento por la República austriaca de las obligaciones que la competían en virtud del art. 56 TCE (hoy, art. 63 TFUE) y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, relativos a la libre circulación de capitales, en la medida en que limitaba la deducción en el impuesto sobre la renta únicamente a las donaciones efectuadas en favor de organismos con actividades de formación, investigación y docencia que estuvieran establecidos en Austria, excluyendo las realizadas a organismos del mismo tipo que tuvieran su sede en otros Estados.

En sus alegaciones, el Gobierno austriaco había hecho hincapié en que, si bien era cierto que se producía una diferencia entre unos organismos y otros, esa disparidad de trato no infringía el Derecho de la Unión, porque no eran organismos objetivamente comparables¹⁸³⁹. Según dicho Gobierno¹⁸⁴⁰, los organismos austriacos a que se refería su Ley del Impuesto sobre la renta, eran principalmente entidades de Derecho público, constituidas en ejercicio del poder público y dedicadas a actividades de fomento del interés general nacional, señalando, en tal sentido, que incumbía al legislador definir no sólo sus objetivos y funciones, sino también encauzar esencialmente la conformidad de los mismos con el fin social de fomentar el interés general nacional, lo que no acaecía con los organismos establecidos en otros Estados, respecto de los que la República de Austria ni tenía la posibilidad de influir como autoridad pública ni, por lo general, estaban orientados al fomento de la ciencia y la investigación científica austriacas¹⁸⁴¹. Señalaba, además, que la eventual restricción de la libre circulación de capitales estaba justificada por razones imperiosas de interés general, argumentando que dicho régimen de ventajas fiscales tenía por objeto fomentar la condición de Austria como destino

¹⁸³⁸ Sentencia de 16 de junio de 2011, *Comisión vs. República de Austria*, C-10/10. ECLI:EU:C:2011:399.

¹⁸³⁹ Adviértase, como recordaría la Abogada General del caso en sus Conclusiones, que «una normativa fiscal nacional que hace una distinción entre los organismos nacionales y los establecidos en otros Estados miembros y, de este modo, introduce una restricción, en principio prohibida, de la libre circulación de capitales, sólo puede considerarse compatible con las disposiciones del Tratado [...] *si la diferencia de trato afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si, respetando el principio de proporcionalidad, está justificada por razones imperiosas de interés general*». Conclusiones de la Abogada General, Sra. Verica Trstenjak, presentadas el 8 de marzo de 2011 en el asunto C-10/10 (*Comisión Europea vs. República de Austria*). ECLI:EU:C:2011:126, apdo. 38. La cursiva es mía.

¹⁸⁴⁰ Seguimos aquí las Conclusiones de la Abogada General, antes citadas, porque la sentencia es extremadamente parca en este punto.

¹⁸⁴¹ Es oportuno anotar que, según explicaba la Abogada General, en el alegato del Gobierno austriaco se partía de la consideración de que los organismos nacionales sirven al interés general austriaco, mientras que los organismos de otros Estados miembros normalmente sirven al interés general de sus respectivos Estados de establecimiento y, con el trasfondo de estos diferentes objetivos, el citado Gobierno entendía que era lícita la diferencia de trato. Cfr., Conclusiones de la Abogada General Sra. Verica Trstenjak (cit.), apdo. 53.

científico y formativo y que las mismas no dependían de que la actividad investigadora se realizase en dicho Estado miembro, sino de que ésta redundase en beneficio de la ciencia austriaca o de Austria como destino científico, lo que, a juicio de su Gobierno, constituía una razón imperiosa de interés general que justificaba la limitación. A todo ello, añadía que la renuncia a los ingresos fiscales derivada de la deducibilidad de las donaciones realizadas a los organismos de investigación y enseñanza austriacos [sólo] encontraba justificación en que esos organismos aportan su contribución al interés general mediante prestaciones materiales y que, por tanto, dichas donaciones podían sustituir al pago de impuestos.

Por último, el repetido Gobierno alegaría que los organismos austriacos a quienes iban destinadas las donaciones fiscalmente deducibles eran organismos que perseguían el interés general y presentaban una *relación especialmente estrecha* con la República de Austria, bien al realizar actividades que correspondían a los poderes públicos, bien al fomentar con recursos públicos a Austria como destino científico y la formación de las futuras generaciones de científicos de dicho país. Afirmando, en el mismo sentido, que los fondos procedentes de donaciones privadas complementaban el presupuesto y, por ende, la financiación de estas funciones desempeñadas por cuenta del poder público. De esa manera, argumentaría, mediante la deducción de las donaciones se consiguen fondos adicionales para dichas funciones públicas, concluyendo que, en criterio de dicho Gobierno, ni la libre circulación de capitales ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia avalan la idea de que los Estados miembros tengan obligación de fomentar en igual medida, mediante beneficios fiscales, el interés general y los servicios básicos de otros países.

Las alegaciones serían rechazadas por el TJUE.

Tras confirmar que la libertad concernida en el caso era la libre circulación de capitales y que, según propia admisión del Gobierno austriaco, en el controvertido régimen de ventajas fiscales únicamente resultaban beneficiadas las donaciones a organismos que tuvieran su sede en dicho país centroeuropeo (lo que provocaba que quienes realizasen donaciones a organismos de investigación y enseñanza establecidos en otro Estado miembro soportaran una mayor carga fiscal), el Tribunal subrayaría que tales medidas podían influir significativamente en la actitud de los contribuyentes, disuadiéndoles de realizar donaciones a organismos extranjeros, cual ya se censurase en la sentencia *Persche* por constituir una restricción a la libre circulación de capitales, en principio prohibida. Para el Tribunal de Luxemburgo, la diferencia invocada para justificar la disparidad de trato, a saber: que los organismos austriacos y los de otros Estados miembros no eran objetivamente comparables porque la influencia de aquel Estado sobre sus organismos nacionales le permitía definir los objetivos de interés general asignados a los mismos, dirigirlos activamente hacia su logro e intervenir si no se alcanzaban —lo que no sucedía con los organismos extranjeros—, no era un argumento que resultara atendible desde el momento en que dicho Estado

no había demostrado que tal intervención fuera necesaria para garantizar la consecución de los objetivos de interés general que pretendía promover.

De manera más amplia —y más ilustrativa, a los efectos que aquí nos interesan—, la Abogada General señalaría adicionalmente que **el criterio decisivo** para la delimitación de los organismos comprendidos dentro del ámbito de aplicación del régimen de ventajas cuestionado **eran los fines perseguidos por los mismos, y no el hecho de que la República de Austria hubiera determinado sus fines o pudiera intervenir en su gestión para garantizar que se cumplan**. Dicho Estado, diría elocuentemente la Abogada General, es libre para determinar, directa o indirectamente, los objetivos que hayan de perseguir sus organismos nacionales para quedar comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen de ventajas fiscales, pero si los organismos de otros Estados miembros persiguen los mismos fines, no se les puede negar el carácter objetivamente comparable por el mero hecho de que no fuera el legislador austriaco quien se los impuso, lo que, en suma, conducía a rechazar la alegación del Gobierno de aquel país, no ya porque éste no hubiera demostrado la necesidad de la intervención para garantizar la consecución de los objetivos de interés general que invocaba —que tampoco—, sino por resultar desacertado el argumento de la falta de carácter comparable de los organismos austriacos¹⁸⁴².

En cuanto a la alegación de que el objetivo de interés general perseguido era fomentar la posición de Austria como destino científico y formativo y que el régimen de ventajas fiscales establecido contribuía a alcanzar dicho designio, lo que, a decir del repetido Gobierno centroeuropeo, constituía una razón imperiosa que justificaba la eventual restricción de la libre circulación de capitales, el TJUE comenzaría señalando que, tal cual aparecía definido en la normativa cuestionada, dicho objetivo suponía que prácticamente todos los organismos de investigación y enseñanza que tuvieran su sede en Austria lo cumplieran *sin más*, mientras que cualquier organismo análogo establecido en otro Estado miembro quedaba *automáticamente* excluido del disfrute de la ventaja fiscal, de forma que, en realidad, **el criterio determinante era el lugar de establecimiento del donatario**. Un criterio de este tipo, concluiría el Tribunal, no puede, por definición, constituir un criterio válido, recordando en ese sentido la sentencia *Persche*, conforme a la cual, si bien es legítimo que un Estado miembro reserve la concesión de ventajas fiscales a los organismos que persigan algunos objetivos de utilidad pública, ningún Estado miembro puede, no obstante, reservar tales ventajas a los organismos establecidos en su territorio¹⁸⁴³.

Por su parte, la Abogada General profundizaría aún en el examen de la «*relación especialmente estrecha*» de los organismos beneficiarios con la República de Austria; relación que, según había manifestado el Gobierno de

¹⁸⁴² Cfr. Conclusiones de la Abogada General Sra. Verica Trstenjak (cit.), apdos. 45-47.

¹⁸⁴³ Cfr., sentencia *Comisión vs. República de Austria* (cit.), apdo. 33-35; sentencia *Persche* (cit.), apartado 44.

dicho país, se evidenciaba al realizar aquéllos actividades que correspondían a los poderes públicos —por ejemplo, toda el área formativa de las universidades—, o al promocionar con recursos públicos a Austria como destino científico, lo que, según había subrayado asimismo el reiterado Gobierno, conllevaba consecuencias presupuestarias: los fondos procedentes de las donaciones privadas complementaban el presupuesto de dichos organismos y gracias a la posibilidad de deducirlas del impuesto se conseguían fondos adicionales para dichas funciones públicas con un menor esfuerzo.

A tal respecto, la Abogada General recordaría que la sentencia *Persche* ya había contemplado y admitido que los organismos de utilidad pública pueden asumir ciertas responsabilidades que corresponden a las autoridades públicas y que ello podría redundar en una reducción de los gastos de tal Estado miembro que compensase, al menos parcialmente, la disminución de los ingresos fiscales que supone la deducibilidad de las donaciones¹⁸⁴⁴. Pero señalaría también que en la misma sentencia se había rechazado el argumento de que, *sólo por esa razón*, las donaciones en favor de organismos de utilidad pública nacionales y extranjeros pudieran someterse a diferentes regímenes de ventajas fiscales, subrayando igualmente que el TJUE confirmaría al respecto su reiterada jurisprudencia acerca de que **la necesidad de evitar una reducción de los ingresos fiscales** no figura ni entre los objetivos mencionados en el artículo 58 TCE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar la restricción de una de las libertades fundamentales consagradas por el Tratado¹⁸⁴⁵; criterio y jurisprudencia que el TJUE recordaría también en la sentencia que ahora nos ocupa para rechazar el argumento del Gobierno austriaco relativo a las **transferencias de un Estado a otro**; a saber, que la extensión del beneficio de la deducibilidad fiscal de las donaciones a los organismos establecidos en otros Estados miembros generaría un desplazamiento parcial de las donaciones entonces destinadas a los organismos austriacos y, por consiguiente, provocaría una disminución de los medios que se ponen a disposición de éstos gracias a los ingresos procedentes de las donaciones¹⁸⁴⁶.

Es importante subrayar que, al hilo del examen de la «**vinculación**» de los organismos beneficiarios con la República de Austria, la Abogada General haría una reflexión de especial trascendencia a los efectos que aquí nos interesan, pues reconocerá que dicho Estado miembro, «al seleccionar los organismos comprendidos en el ámbito de aplicación de un régimen nacional de ventajas fiscales para las donaciones, **puede exigir a éstos un cierto**

¹⁸⁴⁴ En la sentencia *Persche* se alegraría por los Gobiernos que los organismos nacionales y extranjeros de utilidad pública no son comparables si los organismos nacionales de utilidad pública asumen actividades de interés general, descargando así al Estado (Cfr. Conclusiones de la Abogada General Sra. Verica Trstenjak (cit.), apdo. 49, y sentencia *Persche* (cit.), apartados 45-46.

¹⁸⁴⁵ Conclusiones de la Abogada General Sra. Verica Trstenjak (cit.), apdos. 49-50.

¹⁸⁴⁶ Cfr., sentencia *Comisión vs. República de Austria* (cit.), apdos. 39 y 40.

grado de vinculación con la República de Austria»¹⁸⁴⁷, si bien precisará seguidamente que «esta delimitación del círculo de organismos beneficiarios en principio se ha de efectuar **determinando los fines concretos que deben perseguir los organismos de que se trate»¹⁸⁴⁸**. Sobre el tema habremos de volver más adelante al hablar, en un posterior apartado, de los matices a la jurisprudencia del TJUE que venimos exponiendo, porque la admisibilidad de que pueda exigirse una cierta vinculación del beneficiario de una prestación con la sociedad del Estado miembro concedente del beneficio no constituye, como veremos, una conjetura aislada que podamos ignorar sin más.

Finalmente, se planteaba en el asunto que nos ocupa otra cuestión de interés, tanto mayor cuanto más se han ido ampliando las competencias comunitarias a distintos ámbitos y por distintas vías; realidad de la que, como advertíamos al comienzo de este capítulo, ya nadie puede prescindir. Me estoy refiriendo a que la lectura en clave nacional que efectuaba el Gobierno austriaco, desconociendo la evolución del Derecho comunitario en el concreto sector de que aquí se trataba —la investigación y el desarrollo tecnológico— y el difícil patrocinio, en ese concreto ámbito, de una tesis que pasaba por afirmar que el objetivo de promover la condición de Austria como destino científico y educativo constituía una razón imperiosa de interés general que justificaba la eventual restricción de la libre circulación de capitales, sin que el régimen de ventajas fiscales establecido para coadyuvar a su logro vulnerase el criterio de proporcionalidad, por cuanto, a juicio, del repetido Gobierno, ello contribuía a alcanzar dicho objetivo (común y «exclusivo» de todos los organismos nacionales beneficiarios, según argumentaba), no podía sino tropezar con el rotundo rechazo, no ya de la Comisión —que, curiosamente, no parece que alegara nada en el sentido a que ahora nos referiremos—, sino de la Abogada General y del propio TJUE que —con expresa invocación de la sentencia *Laboratoires Fournier* (C-39/04), a la que más atrás ya tuve ocasión de referirme junto a la sentencia *Comisión vs. España* (C-248/06)— consideraron que la medida nacional defendida por el Gobierno austriaco, impedía, de análogo modo que en dichos asuntos, que los organismos de investigación de otros Estados miembros distintos de Austria pudieran beneficiarse de las ventajas fiscales establecidas por dicho país en materia de investigación, lo que «se opone frontalmente al objetivo de la política de la Unión en el ámbito de la investigación y del desarrollo tecnológico y, por lo tanto, no se puede justificar apelando al fin de promoción de la investigación y

¹⁸⁴⁷ Dicho planteamiento vendría, además, acompañado de un plástico ejemplo: «... la República de Austria podría optar por limitar la ventaja fiscal a las donaciones en favor de organismos que investiguen en campos especialmente importantes para el interés general del país, como puede ser la investigación de los aludes. *Si esta delimitación de los campos de investigación favorecidos fiscalmente diera lugar a que, de hecho, el ámbito de aplicación del régimen de ventajas fiscales para las donaciones sólo comprendiese donaciones en favor de organismos nacionales, en principio ello sería compatible con la libre circulación de capitales*». Conclusiones de la Abogada General VERICA TRSTENJAK, apartado 55. La cursiva es mía.

¹⁸⁴⁸ *Ibidem*.

del desarrollo nacionales perseguido con dicha medida»¹⁸⁴⁹. En este sentido, el Tribunal, como ya hiciera en las otras dos citadas sentencias, concluirá que:

«De conformidad con el artículo 163 TCE [actualmente, artículo 179 TFUE], apartado 2, **dicha política** tiene por objetivo, en particular, la supresión de los obstáculos fiscales que se opongan a la cooperación en el ámbito de la investigación, y **no puede**, por consiguiente, **aplicarse** mediante la promoción de la investigación y del desarrollo **a escala nacional**. Lo mismo cabe decir del régimen fiscal asociado a las donaciones de que se trata en el presente caso en la medida en que la República de Austria invoca el mismo objetivo para limitar la deducibilidad de las donaciones realizadas a centros de investigación y a universidades austriacas»¹⁸⁵⁰.

A lo que terminaría añadiendo, tanto por lo que se refiere a la investigación como a la formación, que, en todo caso, las medidas debían respetar el *principio de proporcionalidad*, y que el Gobierno austriaco no había demostrado «que el objetivo que persigue en este ámbito no pueda alcanzarse sin la existencia de la disposición controvertida [*requisito de necesidad*] y que no pueda alcanzarse utilizando medios menos restrictivos [*requisito de adecuación*] sobre la posibilidad de los contribuyentes austriacos de elegir los beneficiarios de las donaciones que deseen realizar»¹⁸⁵¹. En el mismo sentido se había pronunciado la Abogada General¹⁸⁵².

En definitiva, pues, se confirma también en esta sentencia que el Derecho comunitario se opone a que se reserve un trato más ventajoso para las inversiones y para las actividades o prestaciones de servicios que se realicen en territorio nacional, o en favor de organismos o entidades residentes en el mismo, y más todavía cuando se entrecruzan las competencias comunitarias, como sucedía en los asuntos *Laboratoires Fournier* (C-39/04), *Comisión vs. España* (C-248/06) o el que acabamos de comentar. Pero, antes de elevar a definitiva ninguna conclusión, es aún es preciso introducir algunos matices.

¹⁸⁴⁹ Conclusiones de la Abogada General Sra. Verica Trstenjak (cit.), apdo. 61.

¹⁸⁵⁰ Apartado 37, inciso segundo, de la sentencia que nos ocupa. El subrayado es mío.

¹⁸⁵¹ *Ibidem*, apdo. 38.

¹⁸⁵² «[E]l Gobierno austriaco —razonará ésta en su escrito de Conclusiones— **no ha documentado** con cifras, ni en la contestación al recurso ni en la dúplica, el importe de las donaciones percibidas anualmente por los organismos [beneficiarios]... ni en qué medida esos ingresos contribuyen a la financiación de sus actividades. El Gobierno austriaco **se ha limitado a formular alegaciones generales** sobre el sistema del régimen de ventajas fiscales para las donaciones y sobre los probables efectos de la configuración conforme al Derecho de la Unión de dicho régimen sobre la disposición a donar de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta en Austria. **Ello no basta...**». Conclusiones de la Abogada General Sra. Verica Trstenjak (cit.), apdo. 71. La negrita es mía.

2.3.2.4 Matices a la jurisprudencia anterior: la exigencia de cierto grado de integración o de un vínculo suficientemente estrecho con la sociedad del Estado concedente de las ventajas.

En efecto, como contrapunto de la jurisprudencia anteriormente examinada, no puede dejar de advertirse que el TJUE no ha negado la posibilidad de que los Estados miembros puedan exigir la existencia de un *vínculo estable* como requisito para gozar de determinados beneficios (v.gr., un subsidio, una ayuda o un incentivo fiscal), aunque cabe apreciar un cierto sesgo a la hora de admitir dicha exigencia: parece más proclive a su aceptación cuando se trata de ventajas de carácter social —con su consecuente efecto restrictivo en punto a su disfrute— que cuando nos hallamos ante ventajas de tipo fiscal, a pesar de que ambos casos tienen repercusión sobre el Presupuesto de los Estados (con la obvia diferencia de que en uno se produce en la vertiente del gasto y en el otro, en la del ingreso), lo que, a primera vista, no deja de resultar paradójico. En efecto, desde esa sola perspectiva, no es sencillo comprender por qué, por ejemplo, la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales no constituya una razón imperiosa que justifique una restricción de las libertades¹⁸⁵³ y, en cambio, se admita la de evitar una «carga excesiva» para el Estado miembro que concede la prestación, en cuanto pueda tener consecuencias para el nivel de la ayuda¹⁸⁵⁴. Aunque es importante recordar que, en este último caso, han sido los propios Estados, a través las Directivas y Reglamentos comunitarios, los que se hayan cuidado de introducir dicho tipo de cautelas. De nuevo, como ya advertíamos al inicio del capítulo y hemos dejado nota en distintas partes de este trabajo, la asimetría derivada del singular proceso de construcción de la Unión Europea, donde las libertades económicas han tenido un mayor desarrollo; la evidente centralidad del mercado y la funcionalización y subordinación al mismo de las restantes políticas —sin olvidar cierta inclinación ideológica— se encuentran en el origen de dicha diferencia.

En cualquier caso, como decíamos, aunque con virtualidad limitada, lo cierto es que el TJUE ha admitido la necesidad de dicho vínculo como razón imperiosa de interés general. Sin ánimo exhaustivo, veamos algunos casos.

- ***Bidar (C-209/03)***

¹⁸⁵³ Por todas, sentencias de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-264/96, apartado 28; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, apartado 48; de 3 de octubre de 2002, *Danner* (C-136/00, Rec. p. I-8147); de 21 de noviembre de 2002, X e Y (C-436/00, Rec. p. I-10829), apartado 50; de 16 de junio de 2011, *Comisión/Austria*, C-10/10 (cit.).

¹⁸⁵⁴ Así, entre otras, sentencias de 20 de septiembre de 2001, *Grzelczyk*, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 44; de 15 de marzo de 2005, *Bidar*, C-209/03, p. I-2119, apartados 56 y 57; de 23 de octubre de 2007, *Morgan y Bucher*, C-11/06 y C-12/06, Rec. p. I-9161, apartados 43 y 44; de 18 de julio de 2013, *Prinz y Seeberger*, C-523/11 (ECLI:EU:C:2013:524), apartado 36.

Así, por ejemplo, en la *sentencia Bidar*¹⁸⁵⁵, relativa la concesión de becas de manutención a estudiantes nacionales de otros Estados miembros que cursaban estudios en el Estado de acogida, el TJCE admitió la posibilidad de condicionar tales becas a que el estudiante acredite tener un «*cierto grado de integración en la sociedad del referido Estado*», concluyendo a tal respecto que el principio de no discriminación «se opone a una normativa nacional que únicamente conceda el derecho a una ayuda [...] a los estudiantes que estén establecidos en el Estado miembro de acogida, excluyendo que un nacional de otro Estado miembro obtenga, en su condición de estudiante, el estatuto de persona establecida, aun cuando dicho nacional resida legalmente y haya efectuado una parte importante de sus estudios de enseñanza secundaria en el Estado miembro de acogida y, por consiguiente, *haya establecido un vínculo real con la sociedad del referido Estado*»¹⁸⁵⁶.

- **Förster (C-158/07)**

En el mismo sentido, cabe recordar la *sentencia Förster*¹⁸⁵⁷, en la que el TJUE estimaría legítimo que un Estado miembro solamente conceda una ayuda para sufragar los gastos de mantenimiento «a los estudiantes que hayan demostrado *cierto grado de integración en la sociedad del referido Estado*», considerando que no se oponía al Derecho comunitario el establecimiento a dicho fin de un requisito de residencia ininterrumpida de cinco años¹⁸⁵⁸.

- **Tas-Hagen y Tas (C-192/05)**

Igualmente cabe citar la *sentencia Tas-Hagen y Tas*¹⁸⁵⁹, relativa al pago de una prestación destinada a los nacionales neerlandeses residentes que hubieran sido víctimas civiles de hechos de guerra durante los años 1940-1945, en la que, no obstante a considerar que el requisito de residencia exigido por la normativa cuestionada no podía ser calificado de medio idóneo para la consecución del objetivo perseguido, ya que, al estar basado exclusivamente en que tuvieran su residencia en dicho Estado en la fecha de presentación de la solicitud, éste «no era un criterio suficientemente indicativo del grado de vinculación del solicitante con la sociedad que le manifiesta de este modo su solidaridad», no dudaba en admitir, en todo caso, la *necesidad de un vínculo*

¹⁸⁵⁵ Sentencia de 15 de marzo de 2005, as. *Dany Bidar vs. London Borough of Ealing y Secretary of State for Education*, C-209/03, Rec. 2005 I-02119.

¹⁸⁵⁶ Cfr., *Sentencia Bidar*, apartados 57 y 63. Véase también, como antecedente de la comentada en el texto, la *sentencia de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk*, C-184/99 (cit.), apartado 46.

¹⁸⁵⁷ Sentencia de 18 de noviembre de 2008, *Jacqueline Förster contra Hoofddirectie van de Informatie Beheer Groep*, C-158/07, Rec. 2008 I-08507.

¹⁸⁵⁸ *Sentencia Förster* (cit.), apartados 49 a 52, 54 y 56 a 60 y punto 2 del fallo.

¹⁸⁵⁹ Sentencia de 26 de octubre de 2006, *K. Tas-Hagen, R. A. Tas vs. Raadskamer WUBO van de Pensioen- en Uitkeringsraad*, C-192/05, Rec. 2006 I-10451.

entre el beneficiario de la prestación y el Estado concedente¹⁸⁶⁰, sin que en este asunto se plantease, en absoluto, que otros comunitarios residentes, víctimas de hechos análogos, hubieren de recibir el mismo tipo de prestación.

- **Nerkowska (C-499/06)**

La misma doctrina se encuentra en la sentencia *Nerkowska*¹⁸⁶¹, relativa también al pago, en este caso por la República de Polonia, de una prestación a favor de sus nacionales que hubieran sido víctimas de la represión durante y después de la guerra, en la que, en lo que aquí interesa, se afirmaba por el TJUE que «tanto la voluntad de garantizar la existencia de un vínculo entre la sociedad del Estado miembro interesado y el beneficiario de una prestación, como la necesidad de comprobar que éste sigue reuniendo los requisitos para la concesión de tal prestación constituyen consideraciones objetivas de interés general que pueden justificar que los requisitos de concesión o de pago de dicha prestación puedan afectar a la libertad de circulación de los ciudadanos de ese Estado miembro»¹⁸⁶². Adviértase que el TJUE se refería tanto a «la existencia de un vínculo» como a «la necesidad de comprobar los requisitos», (extremos infructuosamente alegados en los asuntos *Stauffer* y *Persche*) si bien, en este caso —de análogo modo que en la sentencia *Tas-Hagen* y *Tas*—, el Tribunal de Luxemburgo también consideraría que el requisito de residencia durante todo el período de pago de dicha prestación había de considerarse *desproporcionado*, dado que iba más allá de lo necesario para garantizar tal vinculación, no siendo el único medio para comprobar que el beneficiario de una pensión de invalidez sigue reuniendo los requisitos para la concesión de ésta, lo que podía lograrse con otros medios menos constrictivos e igualmente eficaces¹⁸⁶³.

- **D’Hoop (C-224/98) y Collins (C-138/02)**

Siguiendo en el ámbito de las prestaciones sociales, cabe recordar las sentencias *D’Hoop*¹⁸⁶⁴ y *Collins*¹⁸⁶⁵. En la primera de las citadas, el TJUE declararía que «Los subsidios de espera previstos por la normativa belga, que permiten a sus beneficiarios acceder a programas especiales de colocación, tienen como objetivo facilitar a los jóvenes el paso de la enseñanza al mercado laboral. En tal contexto —proseguiría el Tribunal—, resulta legítimo que el

¹⁸⁶⁰ Cfr., Sentencia *Tas-Hagen* y *Tas* (cit.), apartados 34, 35, y 37 a 39.

¹⁸⁶¹ Sentencia de 22 de mayo de 2008, *Halina Nerkowska vs. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Koszalinie*, C-499/06, Rec. 2008 I-03993.

¹⁸⁶² Sentencia *Nerkowska* (cit.), apartado 37.

¹⁸⁶³ *Ibidem*, apartados 43 a 46.

¹⁸⁶⁴ Sentencia de 11 de julio de 2002, as. *Marie-Nathalie D’Hoop vs Office national de l’emploi*, C-224/98, Rec. p. I-6191.

¹⁸⁶⁵ Sentencia de 23 de marzo de 2004, *Brian Francis Collins vs. Secretary of State for Work and Pensions*, C-138/02, Rec. 2004 I-02703.

legislador nacional desee asegurarse de la *existencia de un vínculo real entre el solicitante de dichos subsidios y el mercado geográfico laboral correspondiente*»¹⁸⁶⁶.

La legitimidad de la exigencia de dicho vínculo se volvería a reiterar posteriormente, entre otras, en la sentencia *Collins*, antes citada. En ella, no obstante a reconocer —superando anteriores pronunciamientos— que una prestación de naturaleza financiera destinada a facilitar el acceso al empleo en el mercado laboral de un Estado miembro no puede quedar excluida del ámbito de aplicación del hoy artículo 45.2 TFUE (libre circulación de trabajadores), habida cuenta de la creación de la ciudadanía de la Unión y de la interpretación jurisprudencial del derecho a la igualdad de trato del que gozan quienes la ostentan¹⁸⁶⁷, y pese a considerar, asimismo, que la exigencia de residir habitualmente en el Estado de la prestación introduce una diferencia de trato, dado que los nacionales propios pueden cumplir este requisito con mayor facilidad, perjudicando a los nacionales de otros Estados miembros que hayan hecho uso de su derecho a circular con objeto de buscar empleo en el territorio de otros Estados miembros¹⁸⁶⁸, el TJUE concluirá que «Puede considerarse legítimo que un Estado miembro no conceda un subsidio de este tipo hasta que haya quedado acreditada la *existencia de un vínculo real entre el demandante de empleo y el mercado laboral de dicho Estado*»¹⁸⁶⁹.

- ***Thiele Meneses (C-220/12)***

En el mismo sentido, cabe recordar también la sentencia de 24 de octubre de 2013, *Thiele Meneses*¹⁸⁷⁰, relativa a la libertad de circulación de los ciudadanos de la Unión, en la que, de nuevo, se hace referencia a que *la voluntad de garantizar la existencia de un determinado vínculo entre la sociedad del Estado miembro concedente de la ventaja y el beneficiario de la prestación puede constituir razón objetiva de interés general susceptible de justificar una restricción de las libertades comunitarias*.

- ***Stewart (C-503/09)***

Asimismo, se ha de mencionar la sentencia de 21 de julio de 2011, recaída en el asunto *Stewart*¹⁸⁷¹. Aunque centrada en la interpretación y efectos del Reglamento comunitario núm. 1408/71, relativo a la aplicación de

¹⁸⁶⁶ Sentencia *D'Hoop* (cit.), apartado 38.

¹⁸⁶⁷ Sentencia *Collins* (cit.), apartado 63.

¹⁸⁶⁸ *Ibidem*, apartado 65.

¹⁸⁶⁹ *Ibidem*, apartado 69.

¹⁸⁷⁰ Sentencia de 24 de octubre de 2013, *Andreas Ingemar Thiele Meneses vs. Region Hannover*, C-220/12 (EU:C:2013:683). En particular, su apartado 34.

¹⁸⁷¹ Sentencia de 21 de julio de 2011, *Lucy Stewart vs. Secretary of State for Work and Pensions*, C-503/09, Rec. p. I-6497.

los regímenes de seguridad social¹⁸⁷², dicha sentencia hará en sus apartados 89 y 90 el mismo recordatorio acerca de la legitimidad de la exigencia de tal vínculo. No siendo ocioso señalar que ello se combina con la preservación del equilibrio financiero del sistema nacional de seguridad social, lo que no es, desde luego, casual. Como anteriormente advertimos, la necesidad de evitar la «carga excesiva» para el Estado miembro que concede la prestación es, en realidad, el auténtico motivo de fondo, a cuyo servicio se instrumentalizan otros criterios, que se imponen con el propósito fundamental de reducir el ámbito de los potenciales beneficiarios. De ahí que la exigencia de un vínculo suficientemente estrecho o de cierto grado de integración en la sociedad del Estado concedente de la prestación se admita con un alcance mayor que en materia tributaria, donde, como dijimos, la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales no se acepta como razón imperiosa.

- **Gottwald (C-103/08)**

De igual modo, ya en un terreno más próximo a nuestra Disciplina, cabe traer a colación la sentencia *Gottwald*¹⁸⁷³. Se enjuiciaba en aquel asunto la normativa austriaca sobre el pago de peajes en carreteras federales, en cuanto reservaba la concesión de una viñeta anual gratuita, que dispensaba del abono de dichos peajes únicamente a las personas discapacitadas que tuvieran su domicilio o residencia habitual en Austria; asunto en el que el TJUE consideraría que el requisito relativo al domicilio o a la residencia habitual es la *manifestación de un cierto grado de integración de los beneficiarios en la sociedad austriaca*, declarando que «tanto la promoción de la movilidad y la integración de las personas discapacitadas como la voluntad de *garantizar la existencia de un determinado vínculo entre la sociedad del Estado miembro de que se trata y el beneficiario de una prestación* [...] pueden constituir consideraciones objetivas de interés general que pueden justificar que los requisitos de concesión o de pago de dicha prestación puedan afectar a la libertad de circulación de los ciudadanos de ese Estado miembro»¹⁸⁷⁴. En tal sentido, recordaría que la jurisprudencia del TJUE ha admitido «que las normativas nacionales pueden exigir, para acreditar la existencia de un cierto grado de integración, que el beneficiario de la prestación en cuestión haya estado domiciliado o haya residido durante un cierto período en el Estado en cuestión»¹⁸⁷⁵.

¹⁸⁷² Se trataba del Reglamento (CEE) núm. 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena, a los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad (DOCE nº L149/2, de 5.7.1971). Hoy, dicho Reglamento se encuentra derogado, habiendo sido sustituido por el Reglamento (CE) núm. 883/2004, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social (DO L 166 de 30.4.2004, p. 1), objeto, a su vez, de diversas modificaciones.

¹⁸⁷³ Sentencia de 1 de octubre 2009, *Arthur Gottwald vs. Bezirkshauptmannschaft Bregenz*, C-103/08, Rec. p. I-9117.

¹⁸⁷⁴ Sentencia *Gottwald*, apartado 32.

¹⁸⁷⁵ *Ibidem*, apartado 35. Vid., en el mismo sentido los apartados 36 a 39.

- **Tankreederei I (C-287/10)**

E, igualmente, cabe mencionar, ya en el ámbito propiamente tributario, la sentencia *Tankreederei I* ¹⁸⁷⁶, en la que se dilucidaba la conformidad con el Derecho comunitario de la negativa del Gobierno luxemburgués a conceder determinadas bonificaciones por inversión a una empresa establecida en su país por el hecho de que el bien respecto del que se solicitaban las bonificaciones controvertidas se utilizaba físicamente en el territorio de otro Estado miembro¹⁸⁷⁷. A propósito de las consideraciones expuestas por el Gobierno francés acerca de la *facultad de los Estados miembros de supeditar la concesión de una ventaja fiscal dirigida a responder a necesidades específicas de toda o parte de su población al requisito de que exista un cierto grado de vinculación entre el beneficiario de la ventaja y la sociedad de tal Estado miembro*, el TJUE convendría en la legitimidad de dicha exigencia, señalando que los EEMM disponen de un amplio margen de apreciación en cuanto a la fijación de los criterios para valorar una vinculación de tal tipo, aunque, finalmente, dadas las circunstancias del caso, terminase concluyendo que una disposición nacional que deniega sistemáticamente el beneficio de una ventaja fiscal por el mero hecho de que la inversión no se utiliza en el territorio nacional, pese a que la inversión en cuestión era ajena a cualquier finalidad social, no puede entenderse amparada por dichas consideraciones¹⁸⁷⁸.

A este respecto es importante anotar que aunque el TJUE rechazara la legitimidad de la medida, lo hizo apoyándose en el hecho de que *la inversión era ajena a cualquier finalidad social*, lo que, interpretado a contrario, constituye, no sólo una confirmación, sino también un indicio del tipo de objetivos que pueden justificar que una legislación nacional condicione legítimamente el reconocimiento de una ventaja fiscal a que la inversión o actividad que se propone fomentar con la misma se realicen en su territorio¹⁸⁷⁹. Piénsese, en ese sentido, que para rechazar las observaciones del Gobierno galo le hubiera bastado al TJUE con recordar que la bonificación controvertida perseguía un objetivo puramente económico (la promoción de las empresas nacionales), respecto de los que existe una copiosa jurisprudencia que niega

¹⁸⁷⁶ STJUE de 22 de diciembre de 2010, as. *Tankreederei I SA vs. Directeur Administration des contributions directes*, C-287/10, Rec. 2010 I-14233.

¹⁸⁷⁷ Muy semejante a la anterior, es la sentencia dictada en el asunto *Jobra* (sentencia de 4 de diciembre de 2008, C-330/07, Rec. 2008 I-09099), relativa a una normativa nacional, en este caso austriaca, que establecía también una ventaja fiscal por inversión en bienes corporales, supeditando su disfrute a que fueran utilizados exclusivamente en un establecimiento permanente situado en territorio del Estado concedente del beneficio, sin que pudieran ser utilizados principalmente en otros Estados miembros. Y, en la misma línea, cabe igualmente recordar la sentencia del asunto *Waypoint Aviation*, de 13 de octubre de 2011, Rec. 2011 p. I-09697.

¹⁸⁷⁸ Cfr., Sentencia *Tankreederei* (cit.), apartados 30 a 32 y Fallo.

¹⁸⁷⁹ En el mismo sentido se manifiesta también la Abogada General Juliane KOKOTT en sus Conclusiones sobre el asunto Q (C-133/13).

que constituyan una razón válida para justificar una restricción de las libertades comunitarias¹⁸⁸⁰. No resultaba, pues, necesario apoyarse en el razonamiento empleado. Ciertamente es que el TJUE no nos desvela bajo qué condiciones hubiera sido admisible el requisito impuesto por la norma luxemburguesa en la hipótesis de que la bonificación por inversión hubiera estado ligada a un fin social, pero no es menos cierto que, aun a falta de dichas precisiones, la sentencia *Tankreederei* corrobora, siquiera sea de pasada, la legitimidad de exigir un cierto grado de vinculación con el Estado concedente de la ventaja cuando se trata de satisfacer intereses de tal naturaleza.

Recordemos, en fin, por no seguir alargándonos, que la propia Abogada General de la sentencia *Walter Stauffer* señalaría que «*es compatible con el Derecho comunitario que se deniegue el reconocimiento de la utilidad pública a una entidad en el supuesto de que sus actividades no estén efectivamente vinculadas al país, como sucede manifiestamente en el caso de autos*». Otra cosa es que «*si el Derecho interno no exige tal vinculación de las actividades de la fundación al país*», una diferenciación entre entidades de utilidad pública basada meramente en su domiciliación se oponga al Derecho comunitario, «*puesto que, en tal caso, se trata de una discriminación entre entidades comparables*»¹⁸⁸¹.

2.3.2.5 Algunas claves sobre la compatibilidad o no con el Derecho comunitario de las ventajas fiscales «con fin nacional»

La cuestión que subyace en el fondo de la polémica que he venido exponiendo, como no es difícil colegir, estriba en la vertebración de las exigencias que derivan del mercado interior, por una parte, con las competencias de los Estados miembros en la definición de sus políticas nacionales, por otra. Como señalara la Abogada General STIX-HACKL en sus Conclusiones sobre el asunto *Schwarz*¹⁸⁸², «*[e]n un mercado interior... los Estados miembros ya no pueden... dejar de tener en cuenta los imperativos que se desprenden del Derecho comunitario en relación con la determinación y aplicación de sus políticas nacionales*». De lo que se trata es de determinar «*en*

¹⁸⁸⁰ Por todas, sentencias de 26 de abril de 1988, *Bond van Adverteerders*, 352/85, cit., apartado 34; de 25 de julio de 1991, *Collectieve Antennevoorziening Gouda*, C-288/89, cit., apartado 11; de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, C-484/93, cit., apartado 15; de 5 de junio de 1997, *SETTG*, C-398/95, Rec. p. I-3091, apartado 23; de 28 de abril de 1998, *Kohll*, C-158/96, cit., apartado 41; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, cit., apartados 47-48; de 16 de enero de 2003, *Comisión vs. Italia*, C-388/01, Rec. p. I-721, apartado 22, y de 17 de marzo de 2005, *Karl Robert Kranemann vs. Land Nordrhein-Westfalen*, C-109/04, Rec 2005 I-02421, apartado 34.

¹⁸⁸¹ Cfr., apartado 96 de las Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKL en el asunto *Walter Stauffer*.

¹⁸⁸² Conclusiones presentadas el 21 de septiembre de 2006, sobre el asunto *Herbert Schwarz y Marga Gootjes-Schwarz vs. Finanzamt Bergisch Gladbach*, C-76/05 (cit.), apdo 3.

qué medida puede garantizarse el equilibrio entre el ejercicio de competencias nacionales y los requisitos del mercado interior»¹⁸⁸³.

En este sentido, se afirma por el TJUE que los Estados miembros disponen de una amplia facultad de apreciación para decidir qué intereses colectivos quieren patrocinar mediante el otorgamiento de ventajas fiscales a entidades que coadyuven a su realización desinteresadamente. Pero al margen de que tal manifestación, repetida casi como una letanía en numerosas sentencias, se ha convertido —y cada vez más— en una fórmula puramente ritual tras las que se han sucedido nuevas y mayores restricciones a la capacidad de los Estados en el diseño de sus políticas, lo cierto es que, sea cual sea la posición que se mantenga en ese debate, lo que dicha facultad no puede ser, desde luego, es ilimitada: ha de ser ejercida de acuerdo con el Derecho comunitario. Las opciones seleccionadas por el legislador nacional habrán de tomar en consideración no sólo dichos intereses, sino también sus eventuales repercusiones sobre las situaciones de carácter transnacional. La concurrencia de un interés público no justifica cualquier disposición nacional tendente a su promoción, ni constituye un cheque en blanco que permita a los Estados eludir sus compromisos. Para que el Derecho comunitario no pueda entenderse vulnerado por la normativa nacional de que se trate, resultará imprescindible que las finalidades perseguidas por la misma sean realmente de interés general¹⁸⁸⁴, no exista incompatibilidad con los objetivos encomendados a la UE¹⁸⁸⁵ y no se esconda tras ella la intención de procurar una ventaja competitiva o impedir el acceso a los mercados nacionales (al propio o a los de otros Estados miembros)¹⁸⁸⁶. Ello, sin perjuicio de cumplir, además, los requisitos de necesidad, adecuación y proporcionalidad a que ya se ha hecho alusión anteriormente. Intentaré explicarlo a través de algunos ejemplos, al hilo de los cuales iremos exponiendo algunos de los problemas que plantean dichos condicionantes.

Si una fundación española, pongamos por caso, pretende ejercer sus actividades de interés general fuera de España, admitiéndose por nuestro

¹⁸⁸³ *Ibidem*, apdo. 4.

¹⁸⁸⁴ Así, por ejemplo, en la sentencia *Fedicine*, el Tribunal estimaría que una normativa como la española que supeditaba la concesión de licencias de doblaje a la obligación de distribuir una película nacional, *perseguía un objetivo puramente económico* —la protección de la industria cinematográfica española— *y no la defensa de intereses culturales*, por lo que se oponía a las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios [sentencia de 4 de mayo de 1993, *Federación de Distribuidores Cinematográficos (Fedicine) vs. España*, C-17/92, Rec. 1993 p. I-02239]. Véase, sin embargo, sobre el mismo tema, la sentencia de 5 de marzo de 2009, *Unión de Televisiones Comerciales Asociadas (UTECA)*, C-222/07, y las Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane KOKOTT, presentadas sobre dicho último asunto el 4 de septiembre de 2008.

¹⁸⁸⁵ Recuérdense las sentencias *Laboratoires Fournier* (C-39/04) y *Comisión vs. España* (C-248/06), antes comentadas.

¹⁸⁸⁶ Véase, por ejemplo, la sentencia de 11 de julio de 1985, *Cinéthèque* (asuntos acumulados 60/84 y 61/84, Rec. p. 2605), apartados 21 y 23.

Ordenamiento que éstas gocen del mismo régimen que si desarrollaran sus actividades en territorio español ¹⁸⁸⁷, lo que ha de entenderse es que el *objetivo perseguido por nuestro Derecho* no precisa para su realización que dichas actividades se desarrollen en nuestro suelo; y, siendo así, la situación de la fundación española no sería distinta de la de otra fundación extranjera que ejerza idénticas actividades principalmente también fuera de España. No cabría, por tanto, otorgar a éstas últimas un distinto trato, que, en última instancia, supuesto el cumplimiento de los restantes requisitos exigidos por nuestro Derecho, sólo reposaría en el domicilio.

Cuestión distinta será la relativa a las medidas y mecanismos de *control* y prevención que los Estados miembros puedan disponer en orden a comprobar con eficacia que los fines en mérito de los cuales otorgan las ventajas fiscales se realizan en la forma y condiciones establecidas por su normativa, así como para precaver, en todo momento, su eventual fraude o elusión mediante el abuso tanto de las libertades que confieren los Tratados como de los derechos que pueden haber reconocido los propios Ordenamientos nacionales. En este aspecto, en principio, sin perjuicio de lo que más tarde expondremos, la susceptibilidad o no de quedar sometidas a cierto régimen de supervisión sí puede justificar un distinto trato, lo que no es incompatible con que, ponderando la proporcionalidad de las medidas nacionales establecidas con tal designio y, muy especialmente, en razón de las directivas sobre asistencia mutua, el TJUE haya restringido la cómoda apelación de los Estados miembros a la mera existencia de dificultades administrativas para negar de plano el otorgamiento del trato nacional, o para imponer, con tal pretexto, presunciones que obstaculicen o hagan más difícil el lícito ejercicio de las libertades comunitarias. Pero sobre dicho extremo, que exige hacer precisiones importantes, nos detendremos posteriormente.

En lo que ahora nos interesa, lo que debe retenerse es que cuando las entidades extranjeras *pueden satisfacer los fines de interés general definidos como tales por la normativa del Estado de la tributación*, cumpliendo los mismos requisitos que se exigen a las entidades establecidas en su territorio, el hecho de que tales entidades foráneas no desarrollen en el mismo las actividades propias de sus fines no autoriza, por esa sola circunstancia, a dispensarlas una consideración distinta a la de las entidades nacionales del mismo tipo. Una disparidad de trato basada en que los bienes, actividades o inversiones de que se trate se ejerzan, sitúen o se destinen a sujetos o entidades establecidas en España solo sería admisible *si los fines que pretendieran fomentarse con la concesión de dichos beneficios fueran de tal naturaleza que sólo pudieran ser cumplidos en nuestro país*.

¹⁸⁸⁷ Recordaré nuevamente, que el art. 6.2-II de la Ley 50/2002 permite que se constituyan en España fundaciones para ejercer una actividad principal en el extranjero, y que, por su parte, la Ley 49/2002 ni diferencia en función del lugar de ejercicio de sus actividades ni establece un tratamiento distinto para las rentas obtenidas fuera de España.

Sería el caso, por ejemplo, de una deducción fiscal establecida respecto de los donativos realizados en favor de entidades sin fin de lucro, residentes o no residentes en España, pero exclusivamente dedicadas a la conservación de ciertos bienes del patrimonio histórico nacional, pongamos por caso, del Acueducto de Segovia. Como a primera vista parecería obvio¹⁸⁸⁸, tal deducción fiscal no podría aplicarse a los donativos efectuados en favor de organismos consagrados a la conservación de la Acrópolis de Atenas, aunque también carezcan de ánimo lucrativo y persigan fines de interés general. Adviértase que para que pueda reputarse que se encuentran en una situación objetivamente comparable —o dicho más ampliamente, por lo que enseguida se anota: para que pueda apreciarse que se produce una restricción proscrita por el Ordenamiento comunitario—, no basta con que los fines sean «análogos». Han de ser «idénticos»¹⁸⁸⁹. De forma que si dichos fines, aunque parecidos, no satisfacen el objetivo legítimamente pretendido por la norma nacional (en el ejemplo, la conservación de un monumento emblemático del patrimonio histórico español), no habría un trato discriminatorio prohibido por no dispensar a las donaciones a entidades de conservación de la Acrópolis la misma consideración a efectos fiscales que la que se otorga a las realizadas a favor de las organizaciones dedicadas a la conservación del Acueducto, ni cabría estimar que dicha deducción se opone al Derecho comunitario, *aunque las*

¹⁸⁸⁸ O no tan obvio: véase más adelante, entre otros, el supuesto de hecho y las consideraciones de los asuntos X (STJUE de 18 de diciembre de 2014, C-87/13) y Q (STJUE de 18 de diciembre de 2014, C-133/13).

¹⁸⁸⁹ Así, la sentencia *Walter Stauffer*, apartado 40, o la sentencia *Persche*, apartado 63. No obstante, a este respecto es oportuno anticipar que dicha afirmación, recordada certeramente en las observaciones presentadas por el Gobierno francés en un asunto muy similar al del ejemplo propuesto (el de la sentencia de 18 de diciembre de 2014, as. *Staatssecretaris van Financiën vs. X*, C-87/13, ECLI:EU:C:2014:2459), sería replicada en sus Conclusiones por la Abogada General Juliane KOKOTT, en el sentido de que, aun siendo cierto que los EEMM están facultados para aplicar un trato diferente a los organismos de utilidad pública establecidos en otros Estados miembros *cuando persigan objetivos que no sean los que propugna la legislación del Estado concedente de los beneficios fiscales*, en su opinión, «para el examen de la comparabilidad objetiva, el objetivo de un sistema nacional de incentivos fiscales no debe definirse únicamente desde el punto de vista nacional», lo que la conduciría a considerar que, en el caso, se daba una situación objetivamente comparable, sin perjuicio de que la diferencia de trato y la consecuente restricción de la libertades pudiera quedar justificada en mérito a la concurrencia de razones imperiosas de interés general (cfr., apartados 31 a 34 de las Conclusiones de la Abogada General Juliane KOKOTT, presentadas con fecha 4 de septiembre de 2014). En otro sentido, en cambio, aunque llegaran a la misma solución —a saber, la conformidad de la normativa nacional con el Derecho comunitario—, cabe recordar la propia sentencia recaída en dicho asunto, que, distintamente, consideraría que la diferencia de trato se aplicaba a categorías de contribuyentes *que no se encontraban en situaciones objetivamente comparables* (vid., apartados 27 a 33). Más tarde, tendremos ocasión de referirnos a dicha sentencia, pero vaya por delante que la finalidad de la normativa nacional —en aquel caso también, la protección del patrimonio histórico del país concedente de los beneficios fiscales— en unas ocasiones parece utilizarse para determinar si las situaciones son o no comparables, mientras que en otras se emplea para dilucidar si se encuentra justificada. De ahí, la precisión que dejábamos anotada en el texto.

principales beneficiarias, en última instancia, fueran muy probablemente entidades españolas¹⁸⁹⁰.

- **UTECA, C-222/07**

Sobre este particular resulta oportuno traer a colación la sentencia de 5 de marzo de 2009, C-222/07, *Unión de Televisiones Comerciales Asociadas (UTECA)*, en la que se dilucidaba la compatibilidad con el Derecho comunitario de ciertas obligaciones impuestas por nuestra normativa en materia de televisión y cinematografía. En concreto, el tema litigioso se centraba en la obligación de que los operadores de televisión destinasen el 5 por ciento de sus ingresos de explotación a la financiación anticipada de películas cinematográficas europeas y españolas. De tal cantidad —y éste era uno de los motivos que llevarían al Tribunal Supremo a plantear la cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo—, el 60 por ciento había de destinarse específicamente a obras en lengua original española o en cualquiera de las lenguas cooficiales de nuestro país¹⁸⁹¹.

Pues bien, tras considerar en su análisis que «[a]unque, en teoría, tales películas puedan ser producidas en cualquier Estado miembro, *en la práctica se trata mayoritariamente de películas producidas en España*»¹⁸⁹² (corroborando así que las libertades fundamentales quedaban afectadas por dicha normativa desde muy distintos ángulos¹⁸⁹³), tanto la Abogada General como el TJUE llegarían, no obstante, a la conclusión de que dicho régimen de

¹⁸⁹⁰ Como ya pusimos de relieve más atrás, un ejemplo semejante formularía la Abogada General VERICA TRSTENJAK en las Conclusiones presentadas por la misma el 8 de marzo de 2010, en el asunto resuelto por la ya citada sentencia *Comisión vs. Austria* (C-10/10): «la República de Austria podría optar por limitar la ventaja fiscal a las donaciones en favor de organismos que investiguen en campos especialmente importantes para el interés general del país, como puede ser la investigación de los aludes. *Si esta delimitación de los campos de investigación favorecidos fiscalmente diera lugar a que, de hecho, el ámbito de aplicación del régimen de ventajas fiscales para las donaciones sólo comprendiese donaciones en favor de organismos nacionales, en principio ello sería compatible con la libre circulación de capitales*» (apartado 55 de las citadas Conclusiones. La cursiva es mía).

¹⁸⁹¹ Vid. el Real Decreto 1652/2004, de 9 de julio, por el que se aprueba el Reglamento que regula la inversión obligatoria para la financiación anticipada de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y películas para televisión, europeos y españoles (BOE núm. 174, de 20 de julio), que desarrolla de modo parcial las previsiones del art. 5 de la Ley 25/1994, de 12 de julio, por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE del Consejo, sobre la coordinación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de la actividad de radiodifusión televisiva (BOE núm. 166, de 13 de julio de 1994), en su versión modificada por la Ley 22/1999, de 7 de junio (BOE núm. 136, de 8 de junio), y por la disposición adicional segunda de la Ley 15/2001, de 9 de julio, de fomento y promoción de la cinematografía y el sector audiovisual (BOE núm. 164, de 10 de julio). Cfr. los apartados 10 a 12 de la sentencia *UTECA* (cit.).

¹⁸⁹² Cfr. el apartado 75 de las Conclusiones de la Abogada General Juliane KOKOTT, presentadas en este asunto el 4 de septiembre de 2008. La cursiva del texto es mía.

¹⁸⁹³ Sobre ello, véanse los apartados 70 a 87 de las Conclusiones de la Abogada General KOKOTT.

financiación anticipada resultaba, sin embargo, adecuado y no excedía de lo necesario para garantizar la consecución de los objetivos de política lingüística y cultural que éste persigue. «[E]l hecho de que tal criterio —señalará el Tribunal— pueda constituir una ventaja para las empresas productoras de cine que trabajan en la lengua a que se refiere dicho criterio y que, por tanto, pueden ser, de hecho, mayoritariamente originarias del Estado miembro del que esta lengua es una lengua oficial, *resulta inherente al objetivo perseguido*. Tal situación no puede constituir por sí sola una prueba del carácter desproporcionado de la medida controvertida en el procedimiento principal, *so pena de vaciar de sentido el reconocimiento, como razón imperiosa de interés general, del objetivo perseguido por un Estado miembro de defender y promover una o varias de sus lenguas oficiales*»¹⁸⁹⁴.

En el mismo sentido cabe recordar que, en el ámbito de la libre circulación de mercancías, el Tribunal de Luxemburgo ya había señalado en reiteradas ocasiones que, si bien objetivos de naturaleza económica no pueden amparar una restricción de las libertades, «el mero hecho de que una normativa nacional, *justificada por circunstancias objetivas que obedezcan a las exigencias de los intereses que protege*, permita alcanzar también otros objetivos de naturaleza económica» no impide que tal normativa quede cubierta por las razones imperiosas de interés general previstas en el Tratado¹⁸⁹⁵.

Ahora bien, ciertamente, ello no nos resuelve la cuestión de si, a efectos de estimar legítima una restricción de las libertades comunitarias, resultan válidos cualesquiera fines de interés general para el país concedente de los beneficios o, caso contrario, dónde se establecen los límites y de acuerdo a qué criterios se lleva a cabo su fijación; tarea ésta especialmente conflictiva cuando los objetivos perseguidos por la legislación nacional se han formulado de manera que tales beneficios queden reservados a los supuestos en que las actividades, bienes o inversiones se ejerzan o sitúen en su territorio, o se destinen a sujetos o entidades establecidas en el mismo.

A este respecto se debe destacar que, pese a no ser ya escasas las sentencias que se han pronunciado sobre este particular, la doctrina del TJUE sigue sin ofrecer una respuesta segura, dado su casuismo¹⁸⁹⁶, al margen —y luego tendremos ocasión de profundizar en ello— de que sus fundamentos no se nos antojan muy sólidos cuando trata de generalizarse, pues, en buena

¹⁸⁹⁴ Apartado 36 de la sentencia. La cursiva es mía.

¹⁸⁹⁵ Así, las sentencias de 6 de octubre de 1987, *Nertsvoederfabriek Nederland*, C-118/86, Rec. p. 3883, apartado 15; y de 10 de julio de 1984, *Campus Oil Ltd vs. Ministro de Industria y Energía*, C-72/83, Rec. 1984, p. 2727, apartado 36.

¹⁸⁹⁶ Como reconoce la Abogada General Juliane KOKOTT en sus conclusiones sobre el asunto Q, «[l]a jurisprudencia aún no ha aclarado la cuestión de en qué condiciones pueden los Estados miembros establecer los objetivos de un incentivo fiscal que se limita a su territorio nacional». Apartado 34 de las Conclusiones de 2 de octubre de 2014 (ECLI:EU:C:2014:2255), presentadas por dicha Abogada General en el asunto *Staatssecretaris van Economische Zaken, Staatssecretaris van Financiën vs. Q* (C-133/13).

medida, se construyen a partir de las sentencias *Walter Stauffer* y *Hein Persche* que, como vimos, se habían dictado en relación a una normativa doméstica que no condicionaba el reconocimiento de la utilidad pública a que los fines de interés general se desarrollasen en su territorio o hubieran de beneficiar a sus nacionales o residentes, distintamente del caso que ahora contemplamos. A lo que se ha de añadir que tampoco contribuye a despejar las incógnitas el que el razonamiento del TJUE acerca de los «fines nacionales» susceptibles de amparar una restricción de las libertades *no siempre se residencie en la misma sede* —comparabilidad vs. motivación—, como ya antes anotamos¹⁸⁹⁷.

En efecto, es importante llamar la atención sobre la forma en que, en algunos casos, el TJUE parece haber interpretado *el requisito de la comparabilidad*, porque dicha interpretación le llevará a trasladar ciertos elementos de las situaciones objeto de contraste (v.gr., el lugar de situación del inmueble o el de ejercicio de la actividad), desde el ámbito de la comparabilidad —donde prescinde de ellos para realizar dicho juicio— al de los motivos que justifican la diferencia de trato, es decir, al de la concurrencia de razones imperiosas. Conforme a tal planteamiento, en casos análogos al que más atrás proponíamos como ejemplo (así, si se estableciera un beneficio fiscal para las donaciones destinadas a entidades sin fin de lucro dedicadas a la conservación de un determinado monumento histórico situado en territorio español), el TJUE podría considerar —y digo «podría» porque no siempre discurre del mismo modo— que los donantes que realizaran aportaciones para la conservación de éste y quienes distintamente lo hicieran para la conservación de la Acrópolis de Atenas *se encontrarían en una situación objetivamente comparable* (nótese que en dicha comparación se prescindiría de que en un caso el monumento esté en España y en el otro, en Grecia), por lo que un beneficio fiscal como el enunciado, en la medida en que no se aplica a las donaciones destinadas a organizaciones dedicadas a la conservación de monumentos históricos radicados en otros países, implica una disminución del valor de dichas donaciones, disuadiendo o influyendo en el ánimo de los donantes de realizar liberalidades en beneficio de estas últimas, lo que, de acuerdo con la doctrina del TJUE, *supondría una restricción de las libertades comunitarias* (en concreto, de la libre circulación de capitales), sin perjuicio de que, *atendido el objetivo de la legislación nacional*, cupiese entender *justificada dicha restricción por una razón imperiosa de interés general* (así sucedería en el ejemplo propuesto, en que el objetivo era la protección de cierto bien de nuestro patrimonio histórico). No debiéndose olvidar que, tras ello, aún habría de superarse el juicio de adecuación y proporcionalidad antes de declarar que dicha medida no se opone al Derecho comunitario¹⁸⁹⁸.

¹⁸⁹⁷ Vid. *supra*, nota 1889.

¹⁸⁹⁸ Así razonaba la Abogada General Julianne Kokott en sus Conclusiones de 4 de septiembre de 2014, presentadas en el asunto X (C-87/13). Vid. los apartados 26 a 34 y, especialmente, el apartado 31 de dichas Conclusiones. Resultan asimismo de interés a este respecto, las consideraciones efectuadas por dicha Abogado General en sus Conclusiones de 13 de marzo de 2014 sobre el asunto *Nordea Bank Danmark* (resuelto por la sentencia de 17

No obstante, como advertíamos, en otros supuestos prácticamente idénticos al que nos hemos referido, el TJUE concluiría directamente que no se daba una situación objetivamente comparable. Así, en los asuntos X (C-87/13) y Q (C-133/13), a que seguidamente nos referimos, en claro contraste con la opinión de la Abogada General, que estimaría que sí estábamos ante una situación comparable, aunque la diferencia de trato resultase amparada por una razón imperiosa.

Pero, antes de detenernos en el comentario de dichos asuntos, no será ocioso señalar que ambos encuentran antecedente —aunque con muy distinto desenlace— en las también citadas sentencias de 17 de enero de 2008, *Comisión vs. Alemania* (C-152/05), y de 26 de octubre de 2006, *Comisión vs. Portugal* (C-345/05), referidas a ventajas fiscales circunscritas a bienes situados en el territorio del Estado concedente de las mismas, con la diferencia de que, en estas últimas, el objetivo que se pretendía proteger por la normativa nacional (el derecho a la vivienda), según el TJUE, podía lograrse también aunque los bienes estuvieran situados fuera de su territorio, lo que fue determinante.

- ***Comisión vs. Alemania, C-152/05***

En efecto, en la sentencia *Comisión vs. Alemania* (C-152/05), se dilucidaba el incumplimiento por dicho Estado de las obligaciones que le incumbían de acuerdo con los artículos 18, 39 y 43 TCE (hoy, arts. 21, 45 y 49 TFUE), en la medida en que la Ley alemana sobre subvenciones a la propiedad inmobiliaria supeditaba el disfrute de las establecidas a favor de los sujetos pasivos del Impuesto germano sobre la renta por obligación personal a la condición de que la vivienda construida o adquirida por éstos, además de destinarse a vivienda habitual, estuviera situada en territorio alemán.

de julio de 2014, *Nordea Bank Danmark A/S vs. Skatteministeriet*, C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087), en las que sostendría que «el requisito de que las situaciones sean objetivamente comparables [constituye] una reminiscencia dogmática de la época en que, en materia de libertad de establecimiento, el Tribunal de Justicia sólo aceptaba las justificaciones expresamente previstas en el Tratado», señalando que «ahora la práctica general es que los motivos se ponderen en el marco del análisis de las diversas causas de justificación reconocidas», lo que, a su juicio, conduce a que el TJUE analice, en sede del examen del carácter objetivamente comparable de las situaciones, «esencialmente lo mismo que volverá a examinar más adelante desde el punto de vista de la justificación», por lo que postularía el abandono de dicho examen, de manera que la justificación de una diferencia de trato se valore únicamente en función de si existe una causa, una razón imperiosa, que de forma proporcionada pueda amparar un trato diferente (cfr. apartados 24 y 28 de las citadas Conclusiones del asunto *Nordea Bank*). La propuesta, sin embargo, no fue acogida por el TJUE en dicha sentencia (*Nordea Bank*, apartados 23-25), ni tampoco en las de los asuntos X (C-87/13, apartados 31 y 32) y Q (C-133/13, apartados 22 y 27). Véanse también las referencias críticas a dicha postura del TJUE en las Conclusiones de la misma Abogada General de 19 de julio de 2012 (ECLI:EU:C:2012:488), presentadas en el asunto *A Oy* (C-123/11), apartado 40, y en las de 27 de febrero de 2014 (ECLI:EU:C:2014:104), asunto *SCA Group Holding BV y otros* (C-39/13 y acum.), apartados 31 y 32.

Según se transcribe en la sentencia y en las Conclusiones del Abogado General, la Ley del Impuesto alemán sobre la renta considera sujetos pasivos por obligación personal no sólo a los *residentes* en Alemania, sino también a tres categorías de *no residentes*: las personas de nacionalidad alemana que tengan su domicilio en el extranjero y sean empleadas de una persona jurídica de Derecho público alemán; los trabajadores fronterizos que así lo soliciten, cuando, sin tener su domicilio o su residencia habitual en territorio alemán, obtengan la práctica totalidad de sus rentas en Alemania; y los funcionarios o agentes de la UE de nacionalidad alemana con domicilio o residencia habitual en el extranjero. Como señalara el Abogado General Yves BOT, todos ellos están en una *situación comparable*, puesto que tanto los ingresos de dichos no residentes como los de los residentes se encuentran sometidos, en su totalidad, al Impuesto germano sobre la renta¹⁸⁹⁹.

Pues bien, para la Comisión, el elemento determinante del derecho a la subvención era precisamente la condición de sujeto pasivo por obligación personal¹⁹⁰⁰, de manera que, al limitar dicha ventaja económica a los bienes situados en Alemania, dicha ley perjudicaba a los sujetos pasivos por obligación personal domiciliados fuera de territorio alemán.

Para el Gobierno germano, en cambio, el objetivo de dicha Ley consistía en el desarrollo de un parque de viviendas suficiente en Alemania mediante el fomento de la construcción y de la adquisición de viviendas en su país, lo que, a su juicio, justificaba que la subvención se concediese únicamente a las personas residentes, sin que se produjese discriminación alguna por razón de nacionalidad, ya que las condiciones para la obtención de dicha ventaja económica eran idénticas para los trabajadores migrantes y para los nacionales alemanes: tanto en un supuesto como en otro, un bien inmueble situado en el extranjero no podía ser subvencionado. Y, en todo caso, en su criterio, dicha limitación estaba justificada por una razón imperiosa de interés general: la Ley sobre subvenciones inmobiliarias respondía a un objetivo legítimo de protección del mercado inmobiliario alemán. A lo que añadía que los Estados miembros tienen competencia exclusiva para garantizar en su territorio una oferta apropiada de dichos bienes, ya que la política en materia de vivienda no pertenece a un ámbito armonizado.

El Tribunal, sin embargo, estimó fundado el reproche de la Comisión, ya que el requisito de que el bien radicase en territorio alemán constituía una restricción prohibida que producía el efecto de disuadir a los no residentes sujetos por obligación personal, así como a los propios residentes, de que hicieran uso de las libertades que les confiere el Tratado, en cuanto perjudicaba a los que construyesen o adquirieran para vivienda habitual un inmueble situado en el territorio de otro Estado miembro, ya que entonces no podían disfrutar de la subvención, mientras que sí tenían derecho a ella

¹⁸⁹⁹ Vid. las Conclusiones del Abogado General Yves BOT, presentadas el 28 de junio de 2007 (as. 152/05, ECLI:EU:C:2007:389), apartado 24.

¹⁹⁰⁰ Vid. apartado 52, CAG, as. C-152/05.

quienes, con ocasión de la construcción o la adquisición de una vivienda, decidieran mantener o establecer su domicilio en Alemania.

Se ha de señalar que para el Abogado General Yves BOT —la sentencia resulta muy parca en este punto— dicho requisito de la legislación germana obedecía, no obstante, a un *objetivo legítimo*, por cuanto se orientaba a garantizar el derecho a una vivienda adecuada a un precio razonable, lo que constituía una razón imperiosa de interés general admisible; y, además, era *adecuado* para conseguir el fin pretendido, ya que contribuía a desarrollar el parque de viviendas en Alemania con el propósito de garantizar una oferta suficiente de tales bienes. Sin embargo, tanto el Abogado General como el TJUE considerarían que dicho requisito iba, no obstante, *más allá de lo necesario*, pues «*el objetivo de satisfacer la demanda de viviendas se alcanza igualmente si el sujeto pasivo [...] elige establecer su domicilio en el territorio de otro Estado miembro en vez de tenerlo en territorio alemán*»¹⁹⁰¹.

Aunque, como advertíamos, el TJUE no es nada prolijo a la hora de justificar esta afirmación, el Abogado General sí razonaría a este respecto que, aunque el objetivo perseguido por la legislación germana podía alcanzarse estimulando la construcción de viviendas en territorio alemán a través de una subvención como la establecida en la normativa cuestionada, dicho designio no sólo no se ponía en riesgo por el hecho de conceder el beneficio a los no residentes sujetos por obligación personal, sino que, antes al contrario, de permitirse que los trabajadores fronterizos no residentes pudieran disfrutar de dicha subvención por adquirir una vivienda fuera de Alemania, ello coadyuvaría a la consecución de tal objetivo, ya que, en el supuesto de que eligiesen esta última opción, «no acudirían al mercado inmobiliario alemán y no ejercerían presión sobre la fuerte demanda ya existente»¹⁹⁰², por lo que estimaría que, pudiéndose lograr el objetivo mediante medidas menos gravosas que la exclusión de los no residentes del beneficio de la subvención, la normativa litigiosa resultaba desproporcionada.

Ahora bien, prescindiendo de que la extensión de la ventaja económica a los no residentes suponía subvencionar la compra o construcción de viviendas en otros Estados (argumento que no se opuso por parte de Alemania, probablemente porque —al igual que la reducción de ingresos fiscales— no es un motivo admitido por el TJUE como justificación de una restricción de las libertades), se ha de señalar que ni el Abogado General ni el TJUE aclararían convincentemente de qué forma la subvención a la construcción o adquisición de viviendas en el extranjero contribuía al fomento de la construcción de viviendas *en Alemania* a fin de asegurar el acceso a una vivienda *en su territorio*. En este sentido, la idea de una menor presión sobre el mercado inmobiliario nacional, en ausencia de todo dato, se nos antoja un argumento escasamente concluyente, e incluso contradictorio. Conviene hacer notar a

¹⁹⁰¹ Cfr. §§ 91 a 94, CAG, as. C-152/05, y §§ 27 y 28 de la sentencia.

¹⁹⁰² Cfr. § 93 CAG, as. C-152/05.

este respecto que el Abogado General, por un lado, había sostenido que la subvención contribuía a *estimular la demanda* de tales bienes, lo que, a su juicio, se traducía, indirectamente, en un incentivo para la construcción de viviendas en Alemania, puesto que las empresas constructoras incrementarían su producción para responder a esa demanda y, a la postre, ello haría crecer el parque residencial alemán, por lo que estimaba que la subvención obedecía a un *objetivo legítimo* y era *adecuada* para conseguir el fin pretendido¹⁹⁰³; pero, por otro, para justificar la extensión del beneficio a la compra de viviendas en el extranjero, acogería el argumento de la Comisión de que de esa forma los no residentes «no ejercerían presión sobre la fuerte demanda» a que, al parecer, ya estaba sujeto el mercado inmobiliario alemán¹⁹⁰⁴; lo que supone admitir un argumento (la necesidad de estimular la demanda) y su contrario (la conveniencia de contenerla)¹⁹⁰⁵. De ahí que el Abogado General se apresurara a afirmar —sin mayor explicación— que el hecho de conceder el beneficio a los no residentes sujetos a tributación en Alemania por obligación personal (que era lo pretendido por la Comisión), «no pondría en peligro la consecución del objetivo de incrementar el parque de viviendas alemán» (que era la excusa invocada por el Gobierno de dicho país)¹⁹⁰⁶.

A mi juicio, si leemos entre líneas, a pesar de que las Conclusiones del Abogado General parecen no querer variar el propósito aducido por el Gobierno germano —el fomento de la construcción de viviendas *en su territorio* a fin de asegurar el acceso a una vivienda *en Alemania*—, en el fondo, la solución alcanzada tanto por aquél como por la sentencia implica alterar la consideración sobre la licitud del objetivo de dicha legislación nacional y su propia corrección a los fines de su análisis a la luz del Derecho comunitario¹⁹⁰⁷; a saber, supone cifrarlo en procurar el derecho a la vivienda —en la terminología economicista del TJUE: «satisfacer la demanda» de tal bien— a todos los que tributan en Alemania por obligación personal, acogiendo así la tesis de la Comisión de que el elemento determinante de la subvención era la condición de sujeto pasivo del impuesto alemán sobre la renta por obligación

¹⁹⁰³ Cfr. §§ 86 a 90 CAG, as. C-152/05.

¹⁹⁰⁴ *Ibidem*, §§ 17 y 93.

¹⁹⁰⁵ De hecho, para el Gobierno germano, la extensión de la subvención a los inmuebles situados en otro Estado miembro iba en contra del objetivo de incentivar la construcción de viviendas en territorio alemán. Cfr. §§ 15 y 34 CAG, as. C-152/05.

¹⁹⁰⁶ *Ibid*, apartados 15, 34 y 92.

¹⁹⁰⁷ Como ya tuvimos ocasión de anotar, según la Abogada General Juliane KOKOTT, «para el examen de la comparabilidad objetiva, *el objetivo de un sistema nacional de incentivos fiscales no debe definirse únicamente desde el punto de vista nacional*, ya que en ese caso cada Estado miembro sería libre de excluir sin más a los casos transfronterizos en virtud de un objetivo definido de este modo». A su juicio, «*dicho objetivo debe definirse precisamente haciendo abstracción de la remisión puramente nacional del sistema de incentivos*». Cfr. las Conclusiones de la Abogada General Juliane KOKOTT presentadas en el asunto X, C-87/13 (cit.), apartado 31. La cursiva es mía. Véanse, asimismo, las Conclusiones de dicha misma Abogada General, presentadas con fecha 2 de octubre de 2014, en el asunto Q, C-133/13 (ECLI:EU:C:2014:2255), apartado 39.

personal¹⁹⁰⁸. Dicho de otro modo: la normativa germana no podía desentenderse de las necesidades de los no residentes, dispensándoles un distinto trato que a los residentes, con el pretexto de que el fin perseguido era el fomento de la construcción de viviendas *en su territorio*, cuando unos y otros se encontraban en una situación comparable, puesto que todos ellos tenían la misma carencia de vivienda y en todos los casos tributaban en Alemania por su renta mundial. Como gráficamente explicara el Abogado General, dichos no residentes, «a pesar de ser sujetos pasivos del impuesto alemán sobre la renta por obligación personal y de contribuir, de este modo, a los ingresos fiscales alemanes, se ven privados de una ayuda pecuniaria financiada con dichos ingresos por el mero hecho de residir al otro lado de la frontera»¹⁹⁰⁹.

Nótese que, desde esa perspectiva, el problema ya no es tanto la insuficiencia del mercado inmobiliario alemán para proveer, a precio adecuado, la demanda de viviendas en Alemania como el de satisfacer la necesidad que, de tales bienes, puedan tener quienes se encuentran ligados a dicho Estado, sea por su condición de nacionales o residentes, sea por mantener una relación suficientemente estrecha con el mismo, como la que tiene lugar cuando obtienen en dicho país la práctica totalidad de sus ingresos y tributan en éste por su renta mundial, en cuanto ello les coloca en una situación objetivamente comparable a la de los residentes. Por consiguiente, una solución respetuosa con el Derecho de la Unión exigía del legislador alemán un planteamiento menos estrecho y restrictivo. A este respecto, el Ordenamiento comunitario no le imponía de qué modo abordar el problema de la vivienda —lo que, en principio, es competencia de cada Estado—, pero habiendo optado el legislador nacional por utilizar, entre otras vías posibles, la de la concesión de ciertas ventajas económicas, el resultado no podía ser el de excluir de la subvención a los no residentes (advértase que un no residente sujeto por obligación personal sólo tenía derecho a la subvención si adquiría un inmueble sito en territorio alemán y trasladaba al mismo su residencia —con lo que, en tal caso, dejaba de ser no residente—, sin que, conforme a la Ley litigiosa, pudiera obtener la subvención si no trasladaba su domicilio a Alemania; esto es, *si no dejaba de ejercer las libertades comunitarias*). Sin olvidar que las mismas libertades se coartaban a los residentes en cuanto se les disuadía de trasladar su domicilio a otros Estados miembros, adquiriendo, para vivienda habitual, un inmueble situado fuera de dicho país¹⁹¹⁰.

Desde esa premisa es como mejor se comprende que la sentencia manifieste que el incentivo, **en cuanto se circunscribía a inmuebles que radicarán en territorio alemán excluyendo a los que lo estuvieran en otros Estados, iba más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido**, porque la demanda de viviendas podía satisfacerse igualmente aunque dichos bienes estuvieran situados fuera de Alemania, puesto que tal

¹⁹⁰⁸ Cfr. § 52 CAG, as. C-152/05.

¹⁹⁰⁹ Conclusiones del Abogado General Yves BOT, apartado 74.

¹⁹¹⁰ Cfr. §§ 55 a 56, 58 a 62 y 78 a 81 CAG, as. C-152/05.

necesidad, cabía añadir, podía colmarse tanto por el mercado inmobiliario alemán como por el de otros Estados miembros.

En definitiva, se confirma la idea de que si el objetivo de interés general perseguido por la legislación nacional puede ser cumplido aunque los bienes, actividades o inversiones de que se trate no se ejerzan o sitúen en su territorio, o no se destinen a sujetos o entidades establecidas en el mismo, tal objetivo no autoriza, por sí solo, a dispensar un trato distinto del que se otorgaría si radicaran o ejercieran en el territorio del Estado concedente de las ventajas, o se destinasen a sujetos o entidades afincadas en el mismo.

Igual planteamiento cabe encontrar en la sentencia de 26 de octubre de 2006, *Comisión vs. Portugal*, C-345/05, a que ya hicimos referencia más atrás¹⁹¹¹.

- **Asunto X (C-87/13)**

En cuanto a la sentencia X (C-87/13)¹⁹¹², se debatía en ella la eventual oposición al Derecho comunitario de la Ley neerlandesa del impuesto sobre la renta, en cuanto reservaba exclusivamente a los propietarios de monumentos situados en territorio holandés la posibilidad de deducir los gastos relativos a tales monumentos. En el caso, se trataba de un ciudadano de los Países Bajos, el Sr. X, que, no obstante a residir en Bélgica, había optado por tributar como residente en Holanda, donde ejercía su actividad, y pretendía que le fueran deducidos los gastos de conservación de un castillo situado en Bélgica que utilizaba como vivienda propia y que se encontraba protegido por dicho último país como monumento histórico (nótese que, de modo análogo a la sentencia *Comisión vs. Alemania*, antes comentada, el Sr. X, pese a residir en Bélgica, tributaba por su renta mundial en el país oferente de la ventaja fiscal, es decir, en Holanda, donde se le negaba la deducción porque el inmueble no estaba ubicado en su territorio). Pues bien, a su juicio, el derecho a la deducción no podía limitarse a los monumentos situados en los Países Bajos, por oponerse a la libertad de establecimiento, así como a la libre circulación de capitales, porque ello se traduciría en una carga fiscal diferente en función de si se habita un edificio monumental ubicado en Holanda o en otro país, obstaculizando el ejercicio de las libertades comunitarias de aquellas personas que quisieran

¹⁹¹¹ Vid. nota 1834. Asimismo, aunque de menor interés, ya que el Reino de Suecia reconocería en su escrito de contestación la existencia del incumplimiento que se le imputaba, limitándose fundamentalmente el TJUE a recordar su doctrina y al análisis somero de la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal, vagamente invocada por dicho Estado como razón imperiosa, puede verse también la sentencia de 18 de enero de 2007, *Comisión vs. Suecia*, C-104/06, Rec. 2007 I-00671, relativa a una normativa que, en el caso de cambio de residencia, supeditaba la ventaja de poder diferir la tributación de las plusvalías obtenidas con ocasión de la transmisión de la antigua vivienda al requisito de que tanto la residencia cedida como la recién adquirida se encontrasen en territorio sueco.

¹⁹¹² Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 18 de diciembre de 2014, C-87/13, as. *Staatssecretaris van Financiën vs. X* (ECLI:EU:C:2014:2459).

adquirir un inmueble, para su uso como vivienda personal, en otro Estado miembro.

Para el TJUE, sin embargo, el hecho de reservar el beneficio exclusivamente a los propietarios de monumentos situados en su territorio es inherente al objetivo perseguido por el legislador nacional, que no era otro que el de preservar el patrimonio cultural e histórico de los Países Bajos, sin que pueda considerarse que ello se oponga al Derecho comunitario, pues la diferencia de trato se aplica a categorías de contribuyentes que no puede considerarse que se hallen en situaciones objetivamente comparables, siempre que esta posibilidad —precisaría el TJUE— se ofrezca también a los propietarios de monumentos que puedan vincularse al patrimonio cultural e histórico neerlandés a pesar de que estén situados en el territorio de otro Estado miembro¹⁹¹³. Adviértase que con ello el TJUE remacha que lo esencial es el fin —la protección del patrimonio histórico cultural holandés— y lo accidental, el lugar donde está situado dicho patrimonio, que, lógicamente, lo estará primordialmente, casi de forma absoluta, en los Países Bajos, pero no necesariamente. Dicho de otro modo: **no es el territorio nacional el que delimita el ámbito del beneficio, sino el valor histórico-cultural de que son portadores determinados bienes como expresión identitaria de un pueblo o un país.**

- **Asunto Q (C-133/13)**

No muy distinta sería la conclusión en la segunda de dichas sentencias, la del asunto Q (C-133/13)¹⁹¹⁴, relativa a la compatibilidad con el Derecho comunitario de un incentivo fiscal limitado solamente a fines nacionales. En esencia, se planteaban dos cuestiones en la sentencia. La primera, muy parecida a la anterior (de hecho, ambos asuntos estuvieron en un principio acumulados, acordándose posteriormente su separación), trataba de la donación de un bien inmueble sito en el extranjero que quedaba sujeta a una tributación más elevada como consecuencia de no resultarle aplicable determinado beneficio fiscal de que sí gozaban las donaciones de inmuebles sitos en territorio nacional. La segunda de las cuestiones versaba sobre las dificultades que entrañan los controles fiscales en casos como el del asunto, en que el beneficio estaba sujeto al cumplimiento de ciertas condiciones que implicaban que el bien donado hubiera de someterse a vigilancia, e incluso a la comprobación *in situ*, durante un largo período de tiempo, así como el alcance de las directivas en materia de cooperación tributaria en supuestos como el que allí se debatía. Nos centraremos ahora en la primera de dichas cuestiones.

Los hechos, muy sucintamente, eran los siguientes: la Sra. Q, residente en los Países Bajos, deseaba donar a su hijo, residente en el Reino Unido, un

¹⁹¹³ Cfr. apartados 31 a 34 y fallo.

¹⁹¹⁴ Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 18 de diciembre de 2014, C-133/13, *Staatssecretaris van Economische Zaken, Staatssecretaris van Financiën vs. Q* (ECLI:EU:C:2014:2460).

inmueble de su propiedad sito en Inglaterra. Dicha donación estaba sujeta al Impuesto neerlandés sobre las sucesiones, pero la normativa de dicho Estado contemplaba la posibilidad de que pudieran gozar de exención total o parcial en dicho Impuesto los bienes inmuebles considerados como «landgoed», en el sentido de la Ley neerlandesa de Conservación del Patrimonio Natural (*i.e.*, fincas rústicas típicas del paisaje neerlandés tradicional que podían incorporar una casa u otras edificaciones adecuadas al carácter de la finca, debiendo estar el complejo rodeado de un jardín o de un parque histórico cuya ordenación fuera anterior a 1850 y estar compuesto por al menos un elemento que constituyera un monumento declarado como tal). A tal respecto, la Sra. Q solicitó a la Administración neerlandesa que reconociera dicha condición al inmueble que se proponía donar (también una finca rústica de alrededor de 18 hectáreas, situada, como se ha dicho, en el Reino Unido, que incluía monumentos declarados como tales en virtud de la normativa aplicable en este último Estado). La petición le sería denegada en razón de que el inmueble se encontraba situado en el Reino Unido. No conforme con dicha decisión, la Sra. Q interpuso recurso, obteniendo una respuesta favorable del órgano jurisdiccional de primera instancia, que consideraría que la exención no podía limitarse a las fincas rústicas situadas en los Países Bajos y que los obstáculos a la libre circulación de capitales no estaban justificados ni por el interés de dicho Estado miembro en proteger su patrimonio natural y cultural ni por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. Dicha sentencia sería recurrida ante el *Raad van State* por la Administración neerlandesa que sostenía que la restricción se hallaba justificada por las dificultades que planteaban los controles fiscales en otros Estados miembros, particularmente, la necesidad de verificar si los propietarios daban cumplimiento a su compromiso de conservar la finca rústica durante un período de 25 años. Compartiendo con el órgano jurisdiccional *a quo* que se producía una restricción de la libre circulación de capitales, pero albergando dudas sobre la virtualidad de las razones invocadas como justificación y la medida en que las autoridades de otros Estados miembros estaban obligadas a prestar asistencia a las autoridades neerlandesas cuando éstas llevasen a cabo dichos controles, el órgano jurisdiccional de apelación acordaría suspender el procedimiento y plantear al TJUE las cuestiones prejudiciales que, en síntesis, han quedado enunciadas.

El TJUE, tras confirmar que se producía una restricción de la libre circulación de capitales, pasaría a examinar si la diferencia de trato afectaba a situaciones objetivamente comparables atendido el contenido y fin de la normativa nacional controvertida, concluyendo que, habida cuenta del objetivo perseguido por la misma —a saber, la conservación del patrimonio natural nacional y del patrimonio cultural histórico de los Países Bajos— no podía considerarse que un sujeto pasivo que tuviera la intención de donar un «landgoed» se hallase en una situación objetivamente comparable a la de un sujeto pasivo que pretendiera donar una finca situada en el territorio de otro Estado miembro, aun cuando ésta incluyera monumentos protegidos en virtud de la normativa aplicable en este último Estado.

Conviene apostillar que, tanto en el asunto X como en el asunto Q, la Abogada General Juliane KOKOTT, con distinto método, estimaría que las mencionadas situaciones eran «objetivamente comparables si el inmueble situado en otro Estado miembro cumplía los requisitos que establece la legislación neerlandesa para el reconocimiento como patrimonio natural y patrimonio cultural histórico, al margen de la ubicación en el interior del país»¹⁹¹⁵, si bien consideraría que la restricción de la libre circulación de capitales estaba justificada en el caso por razones de conservación del patrimonio natural y cultural nacional¹⁹¹⁶.

En definitiva, **la clave** para determinar la comparabilidad entre una situación comunitaria y una situación interna, a efectos de dilucidar la eventual discriminación, **estriba en los fines que el Estado concedente del régimen fiscal beneficioso persigue promocionar**. Resultan en este sentido ilustrativas, entre otras, las sentencias dictadas en los asuntos *Talotta*¹⁹¹⁷, *Papillon*¹⁹¹⁸, *X Holding BV*¹⁹¹⁹, *Comisión vs. Hungría*¹⁹²⁰, *A Oy*¹⁹²¹, o la examinada Q¹⁹²², en los que se subraya la necesidad de apreciar esa comparabilidad a la luz del objetivo y del contenido de la legislación nacional, aunque, como he señalado, no faltan voces autorizadas que señalan que el objetivo de un sistema nacional de incentivos fiscales no debe definirse únicamente desde el punto de vista nacional¹⁹²³.

¹⁹¹⁵ Apartado 29 de sus Conclusiones en este asunto.

¹⁹¹⁶ Apartado 82.

¹⁹¹⁷ Sentencia de 22 de marzo de 2007, *Raffaele Talotta vs. État belge*, C-383/05, Rec. 2007 I-02555, apartado 20.

¹⁹¹⁸ Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 27 de noviembre de 2008, *Société Papillon y Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*, C-418/07, Rec. p. I-8947, apartado 27.

¹⁹¹⁹ Sentencia de 25 de febrero de 2010, *X Holding BV*, C-337/08, (cit.), apartado 22.

¹⁹²⁰ Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 1 de diciembre de 2011, *Comisión Europea vs. República de Hungría*, C-253/09, Rec. 2011 I-12391, apartado 61.

¹⁹²¹ Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 21 de febrero de 2013, as. *A Oy*, C-123/11, apartado 38.

¹⁹²² Sentencia de 18 de diciembre de 2014, as. Q, C-133/13, (cit.), apartado 22.

¹⁹²³ Así, la Abogada General Juliane KOKOTT en sus conclusiones en el asunto Q, antes estudiado, o en las presentadas en el Asunto X, también visto:

«... el objetivo de un sistema nacional de incentivos fiscales no debe definirse únicamente desde el punto de vista nacional ya que en ese caso cada Estado miembro sería libre de excluir sin más a los casos transfronterizos en virtud de un objetivo definido de este modo. Bien al contrario, la referencia puramente nacional de una normativa es la causa para presumir la existencia de una restricción a una libertad fundamental. En la segunda fase del examen de la comparabilidad objetiva de las situaciones, esta remisión puramente nacional no puede llevar directamente a que la restricción sea admisible, por eso debe examinarse la comparabilidad objetiva de las situaciones teniendo en cuenta el objetivo de una normativa nacional, pero dicho objetivo debe definirse precisamente haciendo abstracción de la remisión puramente nacional del sistema de incentivos».

En todo caso, una normativa como la de la Ley 49/2002, que, en relación a las entidades que nos ocupan, se limita a referir de forma abstracta y meramente ejemplificativa los fines de interés general, se nos antoja que no se diferencia en este punto de la normativa alemana examinada en los asuntos *Stauffer* o *Persche*, por lo que se hace más que dudoso que pudiera superar el filtro comunitario.

2.3.2.6 Sobre la equivalencia de las entidades sin fin de lucro nacionales y comunitarias, la eficacia de los controles y la *ratio legis* del deber de establecer una delegación e inscribirse en el Registro de Fundaciones

Al hilo del examen de las sentencias anteriormente comentadas, ya hemos tenido oportunidad de referirnos al rechazo por el TJUE de algunas de las razones imperiosas habitualmente aducidas por los EEMM como justificación de la diferencia de trato que suelen dispensar a las entidades sin fin de lucro extranjeras, por lo que no vamos a extendernos ahora en su comentario. No obstante, sí merecerá nuestra atención un aspecto que, aunque propiamente opera en sede de comparabilidad, guarda estrecha relación con la justificación relativa a la eficacia de los controles fiscales y, más ampliamente, con el control del cumplimiento de la normativa nacional. Nos referimos a la equivalencia de las organizaciones sin fin de lucro nacionales y comunitarias, habida cuenta de que, como hemos venido exponiendo, una de las características esenciales de las entidades a que se reserva el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 es, precisamente, la de estar sujetas al control y supervisión de la Administración, de lo que deriva, en relación a las fundaciones foráneas, la exigencia de que mantengan una delegación en territorio español y se inscriban en el correspondiente Registro.

A este respecto, es preciso comenzar distinguiendo, en primer lugar, el hecho de que la Ley de Fundaciones las imponga dichas exigencias, de la circunstancia de que la Ley 49/2002 sólo contemple a las «delegaciones» de fundaciones extranjeras inscritas como eventuales beneficiarias del régimen fiscal que establece. Evidentemente, ambas regulaciones, civil y tributaria, se encuentran conectadas. Como venimos repitiendo, la Ley 49/2002 ha seleccionado a las entidades a que destina dicho régimen fiscal «en consideración a su función social, actividades y características», entre las que ocupa un lugar destacado la de encontrarse sometidas al *tutelage* de la Administración. Pero se trata de una realidad jurídica anterior, prefigurada por la norma sustantiva, que la ley fiscal toma en préstamo a los fines de crear su propia noción de entidad sin fin de lucro. Dicho de otro modo, si la Ley 49/2002 ha seleccionado a las entidades que menciona en su art. 2º es porque, de entrada, responden a unas características, desde el punto de vista de *la forma en que han de cumplir sus cometidos de interés general y de la reducción del*

ámbito de su discrecionalidad en orden a la satisfacción de dicho interés, que no se dan en otro tipo de entidades aunque persigan idénticos objetivos. Pero lo que nos interesa destacar ahora de todo ello es que *la obligación de que mantengan una delegación en nuestro suelo no encuentra su razón primera en la «eficacia de los controles fiscales», ni en la «necesidad de evitar la reducción de ingresos», sino en otras consideraciones.* Piénsese, por un lado, que la norma tributaria podría ser la misma incluso si no existiese dicha obligación (la Ley 49/2002 se limita a permitir que las delegaciones que las fundaciones extranjeras establezcan en nuestro suelo puedan acogerse al régimen fiscal regulado en la misma, pero ni estipula dicho deber ni determina las circunstancias en que vienen obligadas a cumplir dicha exigencia); y, por otro, que si la norma sustantiva, aunque les reconozca personalidad jurídica y admita su funcionamiento en España, les niega la consideración de fundaciones cuando incumplan dichos requisitos, la Ley 49/2002, en la medida en que se remite en este punto al Ordenamiento civil, tampoco podrá reconocerles la consideración de entidades sin fin de lucro a efectos de la aplicación de dicho régimen fiscal. Por consiguiente, lo primero será recordar, muy sucintamente, la *ratio legis* de la obligación que establece el art. 7 de la Ley 50/2002, para comprobar hasta qué punto las razones de la Ley española al imponerla carecen o no de la suficiente relevancia desde el punto de vista del Derecho comunitario.

Pues bien, como expuse en capítulos anteriores, el deber de que mantengan una delegación obedece, ante todo, a la necesidad de hacer factibles las funciones de control y supervisión del Protectorado, en tanto en cuanto la prolongación de forma estable o continuada de las actividades de la fundación extranjera en nuestro país, dará lugar a diversas relaciones con beneficiarios, donantes, voluntarios..., cuya protección, unida a la tutela de los intereses generales por los que aquél ha de velar, hace necesario, a juicio del legislador español, el mantenimiento en su territorio de un «centro responsable» que posibilite *la inmediación del control sobre el conjunto de sus actividades en España.* Y ello, evidentemente, no porque sean extranjeras, sino porque son fundaciones y pretenden que se les dispense la misma consideración y tratamiento que a las fundaciones españolas, que, adviértase, están sometidas al mismo control, con independencia del lugar donde ejerzan principalmente sus actividades, ya sea en territorio español o fuera de él.

Otro tanto cabría sostener respecto al deber de inscribirse en el registro correspondiente, que luego la norma fiscal también repite¹⁹²⁴. En este sentido,

¹⁹²⁴ Si es que no se interpreta —siquiera sea para soslayar que se trate de un precepto inútil, por redundante— que no es una repetición y que el registro a que se refiere el art. 3.7º de la Ley 49/2002, es ahora el registro «fiscal» correspondiente (v.gr., el Censo de Obligados Tributarios o, en su caso, el de Empresarios, Profesionales y Retenedores), lo que, si bien, a mi juicio, no resulta muy plausible que estuviera en la mente del Legislador, es una interpretación que no cabe descartar completamente, y hasta podría prestar algún servicio, si se considera, por ejemplo, que a través del mismo han de ejercer la opción por el régimen especial las fundaciones o asociaciones de origen comunitario, incluso en el caso de que se hubiera de convenir que no vienen obligadas a mantener una delegación en nuestro suelo; es decir, las

como ya hicimos notar, la obligatoriedad de dicha inscripción se erige en garantía tanto de que se encuentran válidamente constituidas como de que sus fines son de interés general, facilitando a los eventuales interesados una valiosa información, que, respecto de las entidades sin fin de lucro foráneas, resulta tanto o más necesaria que respecto de las propias fundaciones españolas, dadas las dificultades que aquéllos pueden encontrarse para saber si están regularmente constituidas, si se trata, en verdad, de personas jurídicas pertenecientes al tipo de entidades que nuestro Derecho identifica como fundaciones, quiénes son sus representantes, qué poderes o facultades ostentan, cuáles son sus fines, etc. Todo ello, además, en un contexto en que coexisten fundaciones de interés público y fundaciones de interés particular en muchos Estados de la UE.

En fin, sobre dichos aspectos ya nos hemos detenido anteriormente, por lo que basta con remitirnos a lo entonces expuesto. No obstante, permítasenos volver a insistir en un dato que, a mi juicio, resulta relevante, sobre todo, teniendo en cuenta cierta jurisprudencia del TJUE sobre la que más tarde nos detendremos. Se trata de que, a pesar de la rebaja en los niveles de «intromisión» de normativas anteriores¹⁹²⁵, nuestro Derecho, en lo que se refiere a las fundaciones, no exige sólo un control puramente *documental* que pueda ejercerse, a la sola vista de la contabilidad, mediante la ulterior rendición de cuentas. Por ceñirnos a las de competencia estatal (la legislación de las CCAA no resulta muy distinta en este punto), además de la «*comprobación formal*» de las cuentas anuales, del informe de auditoría cuando fuere necesario, de los demás documentos a través de los que se instrumenta la rendición de cuentas, y del «Plan de actuación» sobre los objetivos y actividades que se proponga emprender durante el siguiente ejercicio¹⁹²⁶, el Protectorado puede realizar todas las «*comprobaciones materiales*» que estime pertinentes durante el plazo de los cuatro años siguientes a su depósito en el

que entren en el régimen especial no por la vía de la letra d) del art. 2 (las delegaciones), sino por la vía de su equiparación a las de las letras a) y b) de dicho mismo artículo (fundaciones y asociaciones de utilidad pública), respecto de las que el precepto ya no hace alusión a que estén «inscritas», como en cambio hace el apartado d). Como no se escapará al lector, la cuestión pudiera tener alguna relevancia, entre otros aspectos, en punto a la efectividad del ejercicio de la opción, porque, aunque los beneficios fiscales del régimen de la Ley 49/2002 no sean rogados, éste sólo va a desplegar efectos a partir del momento en que aquélla se ejercita.

¹⁹²⁵ En relación a dicha rebaja, señala, no obstante, PÉREZ ESCOLAR, que si bien la legislación se había inclinado por flexibilizar el control de la actividad de las fundaciones a fin de potenciar su autonomía de gestión, en los últimos tiempos se ha producido un punto de inflexión, motivado por el mal funcionamiento de algunas, que ha propiciado el «resurgimiento de la intervención administrativa», especialmente fuerte en determinadas CC.AA., como la catalana, en la que se llegaría a formular un proyecto de régimen sancionador complementario (en referencia al Proyecto de ley de 7 de abril de 2010, del protectorado de las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública de Cataluña) que, aunque no llegaría a término debido al cambio de legislatura, constituye, entre otros, según la autora, un claro signo que corrobora el cambio de tendencia. Vid., PÉREZ ESCOLAR, Marta: «El protectorado de las fundaciones. Hacia una renovación de sus facultades de actuación», *Boletín del Ministerio de Justicia*, Año LXVI, núm. 2140, marzo 2012, pp. 14 y ss.

¹⁹²⁶ Art. 25 Ley 50/2002.

Registro de Fundaciones¹⁹²⁷, debiendo, entre otras misiones, velar «*en todo momento*» por la adecuación y suficiencia de la dotación en orden al efectivo cumplimiento de los fines fundacionales¹⁹²⁸, lo que se traduce en la necesidad de su *autorización* para la celebración de ciertos negocios jurídicos¹⁹²⁹, así como en el sometimiento a un *régimen de comunicación* respecto de otros¹⁹³⁰. En el mismo sentido, ha de recordarse que el art. 46.e) del RFCE05 contempla la realización de *comprobaciones «in situ»* en la sede fundacional cuando el Protectorado albergue dudas acerca de la aplicación de los recursos económicos fundacionales a sus fines de interés general, y que su vigilancia no sólo se extiende a la legalidad de su actuación, en términos estrictos, sino también al grado de cumplimiento de sus fines, o a la adecuación de su funcionamiento a los códigos de conducta¹⁹³¹. A este respecto, aunque desprovisto, cierto es, de la facultad sancionadora, el Patronato se encuentra legitimado para emprender acciones de responsabilidad tanto por los actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, como por los realizados sin la diligencia debida, además de poder instar el cese de los patronos, e incluso intervenir temporalmente la fundación, previa autorización judicial, en los supuestos de irregularidades graves en la gestión económica o de desviaciones igualmente graves entre los fines fundacionales y la actividad realizada¹⁹³². Todo ello, sin perjuicio de otras funciones de apoyo, impulso o asesoramiento; de su participación en los procesos de constitución, modificación, fusión o extinción; o

¹⁹²⁷ Art. 28.6 RFCE05

¹⁹²⁸ Art. 45 RFCE05.

¹⁹²⁹ V.gr., para la enajenación o gravamen de bienes dotacionales y asimilados [art. 21.1 Ley 50/2002 y arts. 17.1 y 45.a) RFCE05], la retribución de los patronos [art. 15.4 Ley 50/2002 y art. 44.a) RFCE05], o la autocontratación [art. 28 Ley 50/2002 y art. 44.b) RFCE05].

¹⁹³⁰ Así, para los actos de disposición [art. 21.3 Ley 50/2002 y arts. 17.2 y 45.b) RFCE05]; la aceptación de legados con cargas, o de donaciones onerosas o remuneratorias; la repudiación de herencias, donaciones o legados [art. 22.2 Ley 50/2002]; la participación mayoritaria en sociedades mercantiles [art. 24.2 Ley 50/2002 y art. 24 RFCE05]; o el gravamen de ciertos bienes, como los inmuebles, los establecimientos mercantiles, los de interés cultural, o los de cierto valor económico [cfr. art. 21.3 Ley 50/2002 y art. 17.2 RFCE05].

¹⁹³¹ El art. 25.1 del RFCE05, dispone que «[a]nualmente, el patronato emitirá un informe acerca del grado de cumplimiento por parte de la fundación de los códigos de conducta aprobados en desarrollo de la disposición adicional tercera de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero». Dicha disposición adicional se refería a las inversiones financieras temporales de las entidades sin ánimo de lucro. Su propósito es introducir criterios de profesionalidad, seguridad, liquidez, rentabilidad y transparencia informativa en los sistemas de selección y gestión de inversiones, con el fin de que dichas entidades diversifiquen los riesgos y preserven la liquidez de sus inversiones, así como evitar usos meramente especulativos de los recursos financieros. El apartado 2 del citado art. 25 RFCE05 establece en tal sentido que «El patronato remitirá el citado informe al protectorado junto con las cuentas anuales. En el informe deberán especificarse las operaciones que se hayan desviado de los criterios contenidos en los códigos y las razones que lo justifican». El citado Código de conducta sería aprobado por Acuerdo de 20 de noviembre de 2003, del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (BOE núm. 7, de 8 enero 2004).

¹⁹³² Arts. 17.2 y 3; 21.3, pfo. último; 22; 35.2 y 3; y 42 de la Ley 50/2002.

del ejercicio provisional de las funciones del órgano de gobierno de la fundación en los supuestos de intervención temporal o cuando por cualquier motivo faltasen las personas llamadas a integrarlo¹⁹³³.

Aún cabe añadir una consideración más a este respecto: la actuación de las entidades de mercado, en razón de la libertad de empresa, sólo consiente un margen limitado de intervención, constreñida, en esencia, a prevenir las perturbaciones que su actividad pudiera producir en el tráfico jurídico-económico¹⁹³⁴. Distintamente, en el caso de las fundaciones —que, por más que se trate de entidades privadas y se las autorice de forma accesoria y subordinada para el ejercicio de actividades económicas, se mueven en el ámbito de la realización del interés general—¹⁹³⁵, el grado de intervención (incluso, cabría llegar a decir que de *tutela*) en la toma de decisiones que conduzcan a la materialización de sus fines resulta, sin duda, mayor¹⁹³⁶. Aquí

¹⁹³³ Vid. art. 35 Ley 50/2002 y arts. 41 a 48 RFCE05.

¹⁹³⁴ Obviamente, dichos controles podrán ser tanto o más intensos cuanto mayor y más relevante sea el riesgo y la perturbación que sea susceptible de producir su actividad (caso paradigmático es el de las entidades financieras). Pero ello no hace sino confirmar la idea que exponemos en el texto de que la intervención sobre las mismas se produce *desde fuera* —es propiamente un límite a un derecho constitucionalmente reconocido— y, además de estar justificada, debe guardar la debida proporción con el riesgo y perturbación que tratan de combatir.

¹⁹³⁵ A pesar de la opinión de un destacado sector de la doctrina, especialmente de la mercantilista, proclive a la denominada «fundación-empresa», a mi juicio, su sede natural no es el artículo 38, sino el 34 de la Constitución. Recuérdense, entre otros, los razonamientos de la STC nº 49/1988, de 22 marzo, en su FJ. 7º. Por otra parte, no debe olvidarse que nuestro Ordenamiento sitúa su centro de gravedad en el Derecho Civil, no en el Mercantil, y es por ello que las CCAA mantienen competencias sobre las mismas.

¹⁹³⁶ Aunque, en rigor, desde un punto de vista técnico-jurídico, no sea el de «tutela» el calificativo pertinente, e incluso, hasta cierto punto, se podría tildar hoy de exagerado, no es menos cierto que el tipo de actividad administrativa en que consiste el protectorado no es tampoco la misma que la que pueda producirse respecto de otras entidades privadas (v.gr., mediante la autorización, la licencia u otras potestades de policía). A pesar de que, como anotamos anteriormente, la legislación actual les ha reconocido un mayor margen de autonomía, no debemos olvidar que, hasta hace no tanto, las fundaciones debían incluso solicitar autorización al Protectorado para ejercer acciones judiciales (vid., por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, núm. 244/1988, de 23 de marzo, FJ. 1º, en la que, incluso, se habla expresamente de «tutela»); autorización que, por su parte, el Tribunal Constitucional no encontró que infringiera nuestra Carta Magna (cfr. STC 164/1990, de 29 de octubre, FJ 3). Cuestión distinta es que, haciendo hincapié en su naturaleza «privada», se considere que debe existir el menor grado de «injerencia» en su gestión. Pero, prescindiendo del debate sobre dicho grado —que, en todo caso, nos aleja de las fundaciones «a fe y conciencia»—, lo cierto es que, hoy por hoy, el protectorado está configurado como condición básica para el ejercicio del derecho de fundación (art. 34.1 y DF 1ª.1 de la Ley 50/2002). Como señala la STC 341/2005, «[d]el rasgo básico que supone el que las fundaciones tengan un fin de interés general se deriva la exigencia de la intervención administrativa» que el protectorado representa (cfr., STC nº 341/2005, de 21 diciembre, FJ. 4º, penúltimo párrafo). Como plásticamente expone GARCÍA-ANDRADE, «... a los patronos corresponde la mera representación y gobierno de la entidad estando siempre vinculados por una voluntad ajena [...], la del fundador o en su sustitución la del Protectorado [...]. Los integrantes del Patronato no pueden adoptar por sí solos las decisiones propias de los miembros soberanos de una organización

no se trata sólo de prevenir las externalidades negativas de su actuación, sino de que la actividad administrativa en que consiste el protectorado va más allá, tutelando, orientando y asistiendo a dichas entidades, sin perjuicio de respetar un necesario ámbito de autonomía. En este sentido, podríamos decir que no se trata de una restricción que se impone desde fuera, limitando su libertad en mérito de fines o intereses exógenos, ajenos a la entidad de que se trate, sino que opera desde el interior mismo del derecho de fundación, delimitando y condicionando su actuación para que no se aparte del recto cumplimiento de sus propios fines¹⁹³⁷. Y ello, no sólo mediante el examen formal de las cuentas [art. 46.b) RFCE05] o la verificación de si los recursos económicos han sido aplicados realmente a los fines fundacionales [art. 46.e) RFCE05], que son sólo algunos de sus aspectos, sino también —y ello resulta particularmente importante, en mi sentir— comprobando que facilitan información adecuada y suficiente respecto de sus fines y actividades, para que sean conocidas por sus eventuales beneficiarios y demás interesados [art. 46.c) RFCE05] o controlando que la fundación actúa con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de los beneficiarios [art. 46.g) RFCE05].

En definitiva, por no seguir alargándonos, podemos resumir diciendo, *primero*, que nuestro Derecho no concibe a dichas entidades sin estar sometidas a un control y supervisión de la Administración —de la estatal o de las autonómicas, según su ámbito de actuación—, en todo caso, más intenso del que ordinariamente se produce respecto de otras entidades privadas, lo que, supuesto de no admitirse que hayan de mantener una delegación en España, habrá de servir de pauta inexcusable a la hora de establecer qué entidades sin fin de lucro extranjeras son equiparables, pues es evidente tras lo expuesto que no será suficiente con que carezcan de ánimo lucrativo y se dediquen a fines de interés general. Y, *segundo*, que nuestro Ordenamiento no sólo previene un control documental y *a posteriori*, sino también un control *directo, inmediato y continuo de su gestión* a través del Protectorado, lo que, *prima facie*, no sería posible —o, cuando menos, resulta más complicado— sin el mantenimiento de la delegación que se les exige.

Pues bien, si el TJUE, como enseguida veremos, ha admitido la imposición de límites a las libertades comunitarias por razones imperiosas de interés general (la propia Directiva de Servicios permite, aunque con determinadas condiciones y cautelas, la sujeción de las actividades de

[...]. De hecho, ante la ausencia de miembros [v.gr., de socios o asociados] en la institución fundacional es el Protectorado administrativo el que suple sus funciones. El Protectorado autoriza o ratifica las decisiones soberanas relativas a la fundación» (Cfr., GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J.: «Objeto y alcance de la Ley de Fundaciones. Concepto de fundación. Fines y beneficiarios. Aplicación de la Ley y figuras afines», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, op. cit., p. 43.

¹⁹³⁷ En parecidos términos, en su sentencia núm. 49/1988, de 22 marzo, el TC definiría el protectorado como «un tipo de acción administrativa para asegurar el cumplimiento de los fines de la fundación y la recta administración de los bienes que la forman».

prestación de servicios a un régimen de autorización¹⁹³⁸), en principio, podría parecer poco congruente que, en el caso de fundaciones y asociaciones de utilidad pública, que por la propia naturaleza de sus fines se encuentran vinculadas con el interés general, no resulte admisible la imposición de ciertos requisitos como los de mantener una delegación e inscribirse en el registro que corresponda según la naturaleza de la entidad y el ámbito de ejercicio de las actividades que pretendan desarrollar en España.

1) **La eficacia del control del cumplimiento de las normas nacionales por las fundaciones extranjeras**

En efecto, aunque la casuística resulta enojosa y, en algunas ocasiones, incluso contradictoria, el TJUE ha venido admitiendo en distintos pronunciamientos la compatibilidad con el Derecho comunitario de medidas como la exigencia de un establecimiento en el Estado destinatario de las prestaciones cuando aquél resultaba necesario para posibilitar el control y supervisión del cumplimiento de las normas impuestas por ese mismo Estado.

- **Ramrath**

Así, cabe traer a colación la sentencia dictada en el asunto *Ramrath*¹⁹³⁹, en la que se suscitaba el conflicto entre la libre prestación de servicios y la exigencia impuesta por la legislación luxemburguesa de que los auditores de cuentas, aunque tuvieran autorización para ejercer dicha profesión en otro Estado miembro, habían de someterse a los requisitos relativos al mantenimiento de una infraestructura profesional permanente, a la presencia efectiva en dicho país, y al control de la observancia de sus normas deontológicas. A este respecto, el TJCE, tras admitir que corresponde a cada Estado miembro fijar los criterios de independencia y honorabilidad de los auditores y controlar que observan en su territorio las normas profesionales establecidas, declaró en el apartado 35 de su sentencia que «Debe reconocerse que el Estado miembro puede llevar a cabo tal cometido exigiendo la observancia de normas profesionales justificadas en aras del interés general, relativas a la honorabilidad y a la independencia de los auditores de cuentas y aplicables a toda persona que ejerza en el territorio del Estado miembro de que se trate la profesión de auditor de cuentas. A este respecto, *los requisitos relativos a la existencia de una infraestructura en el territorio y a cierta presencia efectiva del auditor están justificados en aras de garantizar la protección de dicho interés*».

- **De Cuyper (C-106/91)**

¹⁹³⁸ Nos estamos refiriendo, obviamente, a la ya citada Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior. Vid., sus arts. 9 y ss.

¹⁹³⁹ Sentencia de 20 mayo de 1992, *Ramrath*, C-106/91, Rec. 1992 pág. I-03351.

Particular relieve tiene también la sentencia *De Cuyper*¹⁹⁴⁰, no sólo por su mayor proximidad en el tiempo, sino sobre todo por su relación con la *eficacia de los controles* y su paralelismo con la exigencia de que mantengan una delegación como medida para hacer posible el control y supervisión.

En efecto, se trataba en aquel asunto, de un ciudadano belga desempleado, de más de 50 años de edad y exento de la obligación de acreditar su disponibilidad en el mercado laboral, a quien la Administración de su país le había retirado la prestación por desempleo porque había trasladado su residencia efectiva a Francia, aunque regresase una vez al trimestre a Bélgica, toda vez que la normativa de dicho Estado imponía la obligación de residir habitualmente en el mismo para tener derecho a dicho tipo de prestaciones. Por consiguiente, el conflicto jurídico consistía en dilucidar la compatibilidad de dicho requisito con el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros [arts. 20.2.a) y 21 TFUE, antiguos arts. 17 y 18 TCE]. Dejando al margen la controversia sobre la naturaleza de la prestación («por desempleo» según el órgano judicial remitente, y «por jubilación», según la Comisión), que no nos interesa a los efectos que nos ocupan, importa destacar que, según se interpreta en la sentencia, la dispensa de la obligación de inscribirse como demandante de empleo y de permanecer disponible en el mercado laboral no implicaban que el «parado» estuviera exento de la obligación de estar en todo momento a disposición de la oficina de empleo a efectos del control de su situación. A este respecto, la Oficina Nacional de Empleo belga y otros Estados miembros habían defendido dicha obligación de residencia efectiva en base a la necesidad de controlar la situación profesional y familiar de los desempleados, alegando que tal requisito se encontraba justificado en consideraciones objetivas de interés general, independientes de la nacionalidad de las personas afectadas y que tenía como objeto permitir a los servicios de inspección comprobar si la situación de una persona que ha declarado que vive sola y carece de empleo ha experimentado modificaciones que puedan tener relevancia para la prestación concedida.

Pues bien, el Tribunal, basándose en que «el carácter específico del control que ha de efectuarse en materia de prestaciones por desempleo justifica el establecimiento de mecanismos más rigurosos que los que se aplican en el control correspondiente a otras prestaciones» (apdo. 45); en que «la aplicación de medidas menos rigurosas, tales como la aportación de documentos o de certificados, privaría al control de su carácter inopinado, haciéndolo menos eficaz» (apdo. 46); y en que «la necesidad de controlar el cumplimiento de los requisitos legales para la indemnización de los desempleados, se atiene a la exigencia de proporcionalidad» (apdo. 47), consideraría que la imposición de tal requisito de residencia no se oponía al Derecho de la Unión.

¹⁹⁴⁰ Sentencia de 18 de julio de 2006, *Gérald De Cuyper vs. Office national de l'emploi*, C- 406/04, Rec. 2006 I-06947.

Al margen de dejar apuntada la distinta sensibilidad que revela su contraste con otras sentencias del mismo Tribunal a las que luego se aludiremos (a nuestro juicio, se hace difícilmente sostenible que sea más necesario el control del fraude en las prestaciones por desempleo que el del fraude fiscal y, sin embargo, el rigor del Tribunal europeo en la exigencia de respeto a las libertades circulatorias parece extremarse más en este último caso), en el asunto que aquí nos ocupa, la necesidad de dicho control directo por el Estado otorgante de las ventajas fiscales parece encontrar también justificación desde otra perspectiva, a que igualmente se refirió el Abogado General L.A. GEELHOED en el asunto *De Cuyper*, a saber: la ausencia de mecanismos de cooperación¹⁹⁴¹, así como de normativa armonizadora. Nótese que, a diferencia de las sociedades mercantiles, respecto de las que distintas Directivas han ido homogeneizando los requisitos y haciendo equivalentes las garantías exigidas por los distintos Estados de la UE, en el caso de las entidades sin fin de lucro no sólo no existen reglas homogéneas¹⁹⁴², sino que, como venimos señalando, tanto el entendimiento y alcance del propio concepto de utilidad pública como la extensión e intensidad del control a que se las somete difieren de un Estado miembro a otro. Y adviértase que para nada nos estamos refiriendo a la legislación tributaria que pudiera permitir traer en apoyo la Directiva de asistencia mutua en dicha materia. Ahora nos situamos en un momento anterior: en si la exigencia de mantener una delegación e inscribirse en el correspondiente registro está o no justificada, al margen de su tratamiento fiscal. O, dicho en otros términos, lo que tratamos de averiguar es si, desde el punto de vista del Ordenamiento comunitario, es conforme a Derecho una decisión del Legislador español que, aunque reconociéndolas personalidad jurídica y capacidad de obrar, no las considera, sin embargo, como pertenecientes a un determinado tipo de persona jurídica —o no declara que posean determinados atributos, cuál sería su utilidad pública— cuando no puede verificar de primera mano que cumplen los requisitos establecidos por su Ordenamiento para reconocer dicha condición.

Y todo lo anterior nos lleva, en suma, a interrogarnos por qué, siendo que el TJUE no sólo ha hecho declaraciones abstractas afirmando que la eficacia de los controles es una razón imperiosa susceptible de justificar una

¹⁹⁴¹ En las Conclusiones del Abogado General L.A. GEELHOED, como argumento en favor del requisito de residencia efectiva en el Estado concedente de la prestación, se señalaba que «A falta de un sistema de cooperación entre las autoridades belgas y francesas para comprobar que el derecho a percibir una prestación de desempleo es conforme a Derecho, ninguna de las autoridades estatales es competente para comprobar tales extremos» (Cfr. Conclusiones del Abogado General, Sr. L.A. GEELHOED, de 2 de febrero de 2006, ECLI:EU:C:2006:77, apdo. 88).

¹⁹⁴² Ni siquiera todos los Estados miembros de la UE tienen un Registro de Fundaciones, como reconocen CABRA DE LUNA y DE LORENZO GARCÍA, que, en vistas del Proyecto de Estatuto de la Fundación Europea, proponen la creación de una «Autoridad Registral Europea» y que su inscripción en el mismo sea constitutiva. Vid., CABRA DE LUNA, M.A. y DE LORENZO GARCÍA, R.: «La futura ordenación jurídica de las Fundaciones en la Unión Europea: situación actual, tendencias e impacto posible en el Derecho Español», en AAVV, *Tratado de Fundaciones*, op. cit., p. 1056.

restricción de las libertades, sino que ha aplicado tal excepción en supuestos que, cuando menos, presentan similitud con los que aquí se examinan, por qué, nos preguntamos, en el caso de los asuntos *Walter Stauffer* y *Hein Persche*, en cambio, el TJUE decidió en sentido contrario.

Pues bien, en primer lugar, es importante comenzar anotando que en el asunto *Walter Stauffer* el propio órgano judicial remitente no había puesto en duda la posibilidad de que las autoridades germanas pudieran comprobar el cumplimiento de los requisitos que permitían calificar de utilidad pública la citada fundación¹⁹⁴³.

- ***Binsbergen* (C-33/74)**

En segundo lugar, ha de indicarse que si bien es cierto, como hemos mostrado, que el TJUE ha reconocido que la eficacia de los controles puede justificar una restricción de las libertades, no es menos cierto que, ya desde la vieja sentencia *Binsbergen*¹⁹⁴⁴, dicho Tribunal ha venido aplicando un **criterio restrictivo**¹⁹⁴⁵.

¹⁹⁴³ En este sentido, al enfrentarse a las alegaciones del Finanzamt y del Gobierno alemán, apoyados por otros Gobiernos, en las que ponían de relieve la carencia de suficientes posibilidades de control y de comprobación sobre las fundaciones extranjeras, la Abogada General manifestaría que si bien «son innegables las dificultades prácticas que conlleva una comprobación exhaustiva de las fundaciones que desarrollan actividades transfronterizas», «esta alegación ignora que *el Bundesfinanzhof no expresa ninguna duda acerca de la utilidad pública de la fundación en el litigio principal y, en consecuencia, parte del hecho de que las posibilidades de examen por parte de las autoridades tributarias alemanas son suficientes*» (apartados 109-110), añadiendo que «Las exenciones tributarias establecidas en favor de las fundaciones extranjeras en los Convenios para evitar la doble imposición firmados respectivamente con Estados Unidos y con Francia confirman este extremo» (nota 43). En el mismo sentido se pronunciaría el TJUE en su sentencia: «... a la luz de las informaciones facilitadas al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 52 de la AO no presupone que las medidas de fomento benefician a la colectividad nacional. Sobre esta base, dicho órgano jurisdiccional concluye que la fundación de que se trata en el asunto principal podría acogerse a la excepción, si, conservando los mismos objetivos, estableciera su domicilio en Alemania» (sentencia *Walter Stauffer*, apartado 57).

¹⁹⁴⁴ STJCE de 3 de diciembre de 1974, as. 33/74, *Johannes Henricus Maria van Binsbergen contre Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*.

¹⁹⁴⁵ En el citado asunto *Binsbergen*, tras declarar el TJCE que «el requisito de que el prestador resida de modo permanente en el territorio del Estado donde se debe realizar la prestación» [en el caso, se trataba de un mandatario procesal que había trasladado su domicilio de los Países Bajos a Bélgica, contraviniendo la normativa neerlandesa controvertida] «puede dar lugar a que se prive de eficacia al artículo 59 [se refería la sentencia al entonces art. 59 TCEE, luego art. 49 TCE y hoy, art. 56 TFUE], cuyo objeto es precisamente suprimir las restricciones a la libre prestación de servicios», señalaría seguidamente que «no se pueden considerar, sin embargo, incompatibles con el Tratado los requisitos específicos, impuestos al prestador, que estén motivados por la aplicación de normas profesionales justificadas por el interés general —especialmente las normas de organización, capacitación profesional, deontología, control y responsabilidad— que se aplican a toda persona establecida en el territorio del Estado donde se realiza la prestación, en la medida en que el prestador se libraría de cumplir dichas normas por la circunstancia de estar establecido en otro Estado miembro». No obstante a lo cual, el TJCE concluiría que, en dicho asunto, el requisito de residencia se

- **«Sentencia del seguro» (C-205/84)**

Así, en la conocida como *sentencia del seguro*¹⁹⁴⁶, se afirmaba con rotundidad en su apartado 54 que «*no basta, pues, con que la presencia in situ de todos los documentos necesarios para el control por las autoridades del Estado destinatario sea adecuada para facilitar el cumplimiento de la misión de éstas. Es preciso demostrar también que [...] dichas autoridades no podrán desempeñar de manera eficaz su misión de control sin que la empresa disponga, en dicho Estado miembro, de un establecimiento permanente que posea todos los documentos necesarios*». Justamente, esa falta de demostración y el criterio del Tribunal de que en aquel caso «dicho control [podía] ejercerse basándose en copias de balances, cuentas, y documentos mercantiles, incluyendo las condiciones generales de los seguros y los programas de actividades, enviadas desde el Estado de establecimiento y debidamente certificadas por las autoridades de dicho Estado miembro»¹⁹⁴⁷, determinarían la condena de Alemania en aquel asunto.

Ahora bien, adviértase, por un lado, que las compañías de seguros están sujetas a una normativa comunitaria que homogeneiza en gran medida su actividad en los distintos Estados de la UE, por lo que la inmediatez del control por las autoridades del Estado destinatario de las prestaciones y el rechazo del TJUE al no estimar probada la necesidad de un establecimiento permanente en dicho Estado para que las autoridades del mismo puedan desempeñar de manera eficaz su misión de control, ha de leerse inexcusablemente en dicho contexto, sin que pueda válidamente extrapolarse. Por otro, debe tenerse en cuenta que de lo que ahora estamos hablando *no es de la eficacia de los controles «fiscales»*, sino, antes de eso, de las condiciones y requisitos para que una determinada entidad pueda ser reconocida como fundación, asociación de utilidad pública..., que es el sustrato previo sobre el que luego actúa la norma tributaria perfilando la descripción del tipo de sujetos al que reconocerá cierto estatuto fiscal. Y a ese respecto, como vengo exponiendo, a diferencia del caso de las compañías de seguro, no existe homogeneidad.

oponía al Derecho comunitario, primero, porque la prestación de servicios de que se trataba no estaba supeditada a ningún tipo de capacitación o de disciplina profesional en el Estado de las prestaciones, gozando de un régimen de total libertad dentro de dicho Estado (lo que implicaba que no concurrían las razones imperiosas que pudieran justificar la restricción) y, segundo, porque, en todo caso, cabían medidas «*menos severas*» para el logro del objetivo pretendido por la normativa nacional (en el asunto, el TJCE apreciaría como suficiente la designación de un domicilio a efectos de notificaciones). Cfr. apdos. 12-16 y Fallo. En este sentido, como veremos, el «test de proporcionalidad» va a tener una importancia decisiva.

¹⁹⁴⁶ Me estoy refiriendo a la Sentencia de 14 de diciembre de 1986, *Comisión vs. Alemania*, C-205/84, Rec. p. 3755.

¹⁹⁴⁷ *Ibidem*, apartado 55.

2) La protección de los contribuyentes y potenciales donantes

Señala el TJUE en la sentencia *Walter Stauffer* que «la posibilidad de obtener una deducción fiscal puede influir significativamente en la actitud del donante» y que «la no deducibilidad en Alemania de las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública reconocida cuando están establecidos en otros Estados miembros puede afectar a la disposición de los contribuyentes alemanes a efectuar donaciones en su favor». En otras palabras, que aquella legislación nacional estaba condicionando la libertad de los eventuales donantes¹⁹⁴⁸.

Ahora bien, una decisión es libre no sólo, como parece sugerir el TJUE, cuando esté exenta de la influencia del Estado, sino también cuando ésta es «informada»: cuando el potencial donante dispone de elementos de juicio contrastables que le permitan formarse un criterio. Ésta es, en mi opinión, una regla básica del mercado. Y parece lógico que los Estados no abduquen de su responsabilidad de procurar el cabal funcionamiento del mismo en el ámbito que les compete.

En este sentido, la protección de dichos contribuyentes y potenciales donantes debiera ser suficiente para justificar la posibilidad de que los Estados adopten medidas —luego veremos de qué tipo e intensidad— para prevenir abusos o perjuicios.

En el caso de la legislación española, como ya se vio, la inscripción de la delegación en el Registro de Fundaciones supone la superación del doble filtro de que se encuentran válidamente constituidas y que persiguen fines de interés general, de acuerdo con lo que por tales se entiende en nuestro Ordenamiento. Pero no se trata sólo de esa garantía inicial. El registro, que tiene carácter *público*¹⁹⁴⁹, va a ser la sede donde van a quedar anotados los actos más relevantes y en él van a ser depositadas las cuentas anuales y la documentación que ha de acompañarlas¹⁹⁵⁰. Como ya estudiamos en otro capítulo, esas cuentas se elaboran y, en su caso, se verifican por auditores externos, y se aprueban, presentan y depositan no sólo con el propósito de formular las correspondientes declaraciones fiscales, ni siquiera —que también— con el sólo objeto de su rendición ante el Protectorado, sino que, como se dijo, persiguen un objetivo de *transparencia* que, a la postre, redonda

¹⁹⁴⁸ Idéntico razonamiento se encuentran también en otras sentencias del TJUE, por todas, la recaída en el asunto *Comisión vs. Austria* (STJUE de 16 de junio de 2011, C-10/10), apartado 26, a la que ya anteriormente nos referimos.

¹⁹⁴⁹ Cfr., art. 37 de la Ley 50/2002 y art. 5 del Reglamento de Registro de Fundaciones de Competencia Estatal (RRFCE).

¹⁹⁵⁰ Vid., art. 46 del RRFCE.

en la legitimidad del propio sector¹⁹⁵¹. Existe, pues, un interés de orden público, que trasciende del puramente recaudatorio (que también lo es).

Convenimos con el Tribunal cuando, en la sentencia *Walter Stauffer*, frente a la alegación del Gobierno alemán que trataba de justificar su normativa en base a la lucha contra la criminalidad y el blanqueo de capitales, aquél responde con acierto que «una presunción de actividad criminal no puede basarse en la circunstancia de que una fundación esté establecida en otro Estado miembro»¹⁹⁵². Pero, evidentemente, una cosa es que no pueda presumirse una suerte de potencial criminalidad de toda fundación por el hecho de ser extranjera o no estar establecida en el territorio de dicho Estado —lo que hasta cabría aducir que presenta connotaciones xenófobas— y otra distinta, el nivel de confianza que, respecto del cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación nacional, pueda ofrecer una entidad que carece de vínculo alguno con dicho país, sobre todo —como en parte expuso el Gobierno británico al referirse a la disparidad de requisitos¹⁹⁵³— cuando ni en todos los Estados de la UE están sometidas a los mismos niveles de control —ni siquiera de registro—, ni sus cuentas —si es que tuvieren dicha obligación legal— están formuladas con los mismos criterios¹⁹⁵⁴, ni tienen en el Estado otorgante de las ventajas (y puede que en el Estado de establecimiento tampoco) la publicidad legal que pueda permitir su conocimiento por todos los eventuales interesados, tanto para que puedan adoptar informadamente la decisión de donar como para elucidar si su importe podrá ser objeto de desgravación por corresponderse los fines de la donataria con los fiscalmente protegidos y cumplir las demás condiciones establecidas por el Estado del donante. En tales circunstancias, no nos parece discriminatorio, sino antes al contrario, que los

¹⁹⁵¹ Recordemos que el art. 25.7 de la Ley 50/2002 dispone: «Las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato de la fundación y se presentarán al Protectorado dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación. En su caso, se acompañarán del informe de auditoría. El Protectorado, una vez examinadas y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones. *Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados*». En el mismo sentido, el art. 46.5 RRFCE dispone que «la publicidad de las cuentas anuales corresponde al Registro, y *cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados*», estableciendo en su apartado 6 que «El Registro conservará en formato electrónico las cuentas anuales y documentos complementarios depositados durante seis años desde su recepción».

¹⁹⁵² Sentencia *Walter Stauffer*, apartado 61. Análoga respuesta se daría por el TJUE en la sentencia *Comisión vs. España*, C-153/08 (cit.), relativa los premios obtenidos en juegos de azar organizados por determinados organismos y entidades nacionales, ante el intento de justificar la normativa controvertida por la necesidad de prevenir el blanqueo de capitales y el fraude fiscal: «las autoridades de un Estado miembro no pueden presumir con carácter general y sin distinciones que los organismos y entidades establecidos en otros Estados miembros se dedican a actividades criminales» (apartado 39).

¹⁹⁵³ Cfr., apdo. 85 de las Conclusiones del Abogado General en el asunto *Walter Stauffer*.

¹⁹⁵⁴ Recuérdese que, aunque intervengan en la vida social y económica de los Estados y les resulten por ello aplicables las libertades que consagran los Tratados, aquí no estamos ante entidades de mercado.

Gobiernos no mantengan el mismo «estímulo» respecto de fundaciones que les ofrecen garantías y permiten al ciudadano la directa comprobación de cuáles sean sus fines, actividades y demás pormenores relevantes, que respecto de las que no las ofrecen.

La desprotección, además, es doble, porque la sentencia *Persche* tras haber creado la «ilusión» de que el contribuyente podrá desgravarse las donaciones efectuadas a entidades sin fin de lucro de otros Estados —sean o no de la UE— le somete al riesgo e inseguridad jurídica de que, a la postre, las entidades donatarias no sean consideradas de utilidad pública por la Administración tributaria del Estado concedente de las ventajas, no ya, como dije, porque no lo sean con arreglo al Derecho del Estado bajo el que se constituyeron, sino porque no se acepte dicha condición conforme al Derecho del Estado en que el donante tributa¹⁹⁵⁵. Y ello, justamente, como venimos indicando, porque la propia noción de «interés general», aun superando una visión discrecional de la misma (y sin pretender entrar ahora en la polémica suscitada al respecto en la doctrina administrativista), es un concepto jurídico indeterminado cuya precisión en el caso concreto dependerá de elementos sociales y culturales presentes en el propio acervo jurídico de cada

¹⁹⁵⁵ ¿Aceptarían, por ejemplo, la Administración y los propios Tribunales de Justicia de ciertos países de la UE, a tenor de su legislación, que se considerase de utilidad pública una asociación o a una fundación, así declaradas en el Estado de residencia, que tuvieran como fines la información y educación en materia de salud sexual y reproductiva y en su cumplimiento desarrollaran campañas relativas a la interrupción voluntaria del embarazo? Es posible que no, si atendemos, por ejemplo, al debate que se planteó en el asunto resuelto en la sentencia del TJCE de 4 de octubre de 1991, as. *The Society for the Protection of Unborn Children Ireland Ltd vs Stephen Grogan y otros*, C-159/90, Rec. 1991 p. I-04685), donde el TJCE eludió la cuestión de fondo —si la prohibición de dicho tipo de informaciones restringía la libre prestación de servicios—, a pesar de que poco antes, en la sentencia de 7 de marzo de 1990, *GB-INNO-BM vs. Confédération du commerce luxembourgeois*, C-362/88, sí había entrado a resolver (en relación a la libre circulación de mercancías) sobre la prohibición de difundir publicidad comercial, precisamente —señalaba con razón el TJCE— porque ahora no se había probado conexión alguna entre las asociaciones informantes y las clínicas que llevaba a cabo dichas prácticas. «Sea cual fuere el valor moral de tales alegaciones —dirá la sentencia en su apartado 20—, se debe hacer constar que no pueden influir en la respuesta que este Tribunal dé a la primera cuestión planteada» [a saber, si la interrupción del embarazo por métodos de carácter médico estaba comprendida dentro del concepto de "servicios"]. «En efecto —y aquí está lo que queríamos resaltar—, la apreciación del Tribunal de Justicia no puede sustituir a la apreciación del legislador del Estado miembro en que estas actividades se practican legalmente». Lo que vuelve a evidenciar que las competencias de la UE resultan bastante precarias si no están conectadas con las libertades económicas.

Lo mismo cabría pensar, tal vez, si se suscitara en ciertos países nórdicos de la UE la equiparación de una fundación o una asociación declarada de utilidad pública en España que tuviera como fin, pongamos por caso, dar a conocer las tradiciones culturales españolas y, en particular, la tauromaquia, no hace mucho declarada «patrimonio cultural» por la Ley 18/2013, de 13 de noviembre, y cuya compatibilidad o no con el art. 13 TFUE suscita una viva polémica entre *taurinos* y *animalistas* (vid. BOCG, Congreso, X Legislatura, serie B, núm. 70-4, de 3 de octubre de 2013).

En fin, lo que pretendo destacar es que, aunque podamos convenir en muchos casos en el título grueso de determinados fines de interés general (la salud, la cultura...), lo cierto es que su traducción y entendimiento en la práctica puede no ser igual en muchos Estados de la UE.

Ordenamiento. Por ello, nos hemos cuidado en señalar —y el TJUE fue especialmente cauteloso sobre ese particular en la sentencia *Walter Stauffer*¹⁹⁵⁶— que la apreciación de los fines de interés general o de utilidad pública de la entidad ha de efectuarse de acuerdo con la manera en que éstos hayan de entenderse en el Estado concedente de las ventajas¹⁹⁵⁷.

Adviértase, por otro lado, que si se trata de minimizar dicho riesgo de inseguridad aduciendo el principio de proporcionalidad, la consecuencia, entonces, como acertadamente alegaron los Gobiernos, se traduce en una carga sobre la Administración, que tiene también su coste; coste que, de nuevo, se distribuirían entre todos los contribuyentes, tal vez, muchos de ellos ajenos o indiferentes a las preferencias filantrópicas de su conciudadano, pero a los que les corresponderá de todos modos contribuir a las mismas. Y, desde luego, no nos parece solución que, en vez de requerir, en mérito de una mínima seguridad jurídica para Administraciones, contribuyentes y ESFL, que se establezcan los protocolos que permitan una cierta homogeneidad, como acaece con las entidades de mercado (al menos, en cuanto a los instrumentos que permitan su transparencia y, por consiguiente, su control), se arroje sobre el donante la carga de acreditar extremos que muy posiblemente no esté en su mano probar, o se deje cada asunto a la ventura de que la entidad beneficiaria

¹⁹⁵⁶ Cfr., el apartado 39 de dicha sentencia, y el apartado 94 de las Conclusiones de la Abogado General en dicho asunto: «... debe destacarse que tal igualdad de trato —derivada de la normativa interna de un Estado miembro— aplicable a las fundaciones del país y a las fundaciones extranjeras a los efectos del reconocimiento de su utilidad pública no puede considerarse un imperativo del Derecho comunitario. **Corresponde al Derecho interno determinar cuáles son los intereses dignos de consideración para el reconocimiento de la utilidad pública, sin que quepa atribuir valor indicativo a la decisión que haya tomado otro Estado miembro al respecto**».

Recordaré que ésta fue también una de las alegaciones formuladas por los Gobiernos alemán, español, francés, irlandés y británico en el asunto *Persche* (y 42) si bien, entremezcladas, en el caso de los tres primeros, con consideraciones en punto a que la razón de los beneficios radicaba en que los organismos y entidades beneficiarias liberaban a los Estados concedentes de unas cargas que, de otro modo, venían obligados a cumplir con el consiguiente gasto fiscal.

¹⁹⁵⁷ En este sentido, la STJUE de 8 de septiembre de 2009, as. *Liga Portuguesa Futebol Profissional*, C-42/07, relativa a los juegos de azar, en la que tras constatar que éstos se encontraban entre los ámbitos en que se dan considerables divergencias morales, religiosas y culturales entre los Estados miembros, señalaría que «a falta de armonización comunitaria» [...], «corresponde a cada Estado miembro apreciar en estos ámbitos, conforme a su propia escala de valores, las exigencias que supone la protección de los intereses afectados» (apartado 57). Véase también, la sentencia de 14 de diciembre de 1979, as. *Henn y Darby*, C-34/79, relativa a la circulación de mercancías, en la que se debatían determinadas disposiciones nacionales que prohibían la importación de ciertos artículos por razones de moralidad (apartado 15); la de 24 de marzo de 1994, as. *Schindler*, C-275/92, relativa a la venta de billetes de lotería (cfr., apartado 32); la de 20 de noviembre de 2001, as. *Aldona Malgorzata Jany y otras vs. Staatssecretaris van Justitie*, C-268/99, en la que se discutía si la actividad de prostitución ejercida de manera independiente puede considerarse comprendida en el concepto de actividad económica y, por consiguiente, amparada por la libertad de establecimiento (apartados 49-50, 56 y 60-61); o la sentencia de 6 de marzo de 2007, asuntos acumulados C-338/04, C-359/04 y C-360/04, *Placanica y otros*, también sobre juegos de azar (apartados 47 y 48).

de las donaciones pueda aportar los documentos necesarios —y traducirlos a sus expensas, no sabemos con qué grado de oficialidad—, de que éstos, además, sean no ya exactos, sino más o menos veraces, pues resulta dudoso, a mi juicio, que pudieran seguirseles consecuencias negativas si la información no es suficientemente fiel (sinceridad a la que no contribuye, en mi sentir, el riesgo de perder, a la postre, una vía de financiación si aquélla no es del agrado de las autoridades no del Estado de su constitución o residencia —lo que acaso, fuere por miedo, respeto, lealtad o interés, pudiera despertar en sus gestores un mayor grado de honestidad en su confección— sino del gusto de las autoridades del Estado del donante, con el que, en principio, nada les liga) o, en fin, esperar (o desesperar) a que el Estado de residencia de la entidad beneficiaria de los donativos pueda o quiera —y de qué modo— facilitar los elementos de prueba necesarios, porque, desde un inicio, el propio TJUE ya asumía, conforme a las Directivas sobre asistencia mutua entonces vigentes, que el Estado del donatario no venía obligado a prestar su concurso si le suponía una carga administrativa (que, repárese, puede llegar a ser mayor que el importe de los beneficios fiscales en cuestión) o si estimaba que la Administración del Estado requirente de la información no apuró las vías para obtenerla, descartándose prácticamente —a diferencia de lo que acaece, por ejemplo, con los fundaciones patrias, sujetas al Protectorado— la realización no ya de inspecciones sin previo aviso (las cuales pueden plantear ciertos problemas constitucionales en algunos Estados miembros), sino la mera comprobación *in situ*. En tales circunstancias, sucederá que, a la postre, en la tesitura de incurrir de otro modo en una comprobación heurística o por tanteo, la Administración tributaria requerirá rigurosamente la información del sujeto pasivo y, *a la mínima falta*, negará los beneficios fiscales que acaso pudieren corresponder, pues como el propio TJUE ha señalado: «en el supuesto de que la comprobación de los datos proporcionados por el contribuyente resulte difícil, especialmente debido a los límites al intercambio de información [...], nada impide que las autoridades fiscales interesadas denieguen la deducción solicitada de no aportarse las pruebas que consideren necesarias para la correcta liquidación del impuesto»¹⁹⁵⁸.

En definitiva, el Tribunal no es convincente: primero, pretende haber desvirtuado las alegaciones de los Estados relativas a la disparidad de legislaciones, manifestando que éstos no vienen obligados a conceder las ventajas fiscales si los fines no son «idénticos» (por todas, sentencia *Walter Stauffer*, apartado 40; sentencia *Persche*, apartado 49); pero, seguidamente, parte de la presunción no sólo de que la forma de interpretar el interés público es la misma —lo que para nada es así—, sino de que la intensidad de los controles es también igual y de que los instrumentos para medir el grado de cumplimiento son también idénticos, tanto en punto a los eventuales donantes como al conocimiento de sus prestaciones por los potenciales beneficiarios.

¹⁹⁵⁸ Sentencia *Hein Perche*, apartado 69, y las que allí se citan. Véase, igualmente, la STJCE de 27-09-2007, C-184/05, *Twoh International*, apartados 33-38.

En todo caso, nos guste o no, éste el criterio del TJUE que, como ya viene siendo proverbial, ante la pasividad de quienes podían y debían haber adoptado una solución menos frustrante para todas las partes interesadas, ha decidido comprobar en este ámbito la elasticidad de los Tratados, haciendo suyo el viejo adagio «*Fiat iustitia, et pereat mundus*»¹⁹⁵⁹.

¹⁹⁵⁹ No es de extrañar, por todo ello, que algunos Estados miembros se hayan resistido y que, cuando han operado en sus Ordenamientos modificaciones para adaptarse a los criterios del TJUE, lo hayan hecho restringiendo su alcance. Así, la Dirección de Contribuciones del Gobierno del Gran Ducado de Luxemburgo, con fecha 20 de julio de 2009, dictó una Circular relativa a la deducibilidad de las donaciones realizadas a favor de organismos que tengan su sede en otro Estado y estén reconocidos de interés general según el Derecho de este último, en la que extiende a las donaciones transfronterizas los beneficios que su derecho interno contempla en el impuesto sobre la renta, pero limitando su aplicación a las realizadas a favor de las organizaciones homólogas de otros Estados miembros de la UE o de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC); es decir, no contempla a países distintos de los que conforman el Espacio Económico Europeo (incluida a estos fines Suiza). Dicha Circular fue posteriormente sustituida por la de 7 de abril de 2010, pero resulta coincidente en este punto. *Vid. Circulaire du directeur des contributions*: L.I.R. n° 112-2 du 20 juillet 2009 y L.I.R. n° 112/2 du 7 avril 2010, ambas disponibles en el sitio www.impotsdirects.public.lu/legislation. Véase también, en el mismo lugar, los arts. 109 y 112 de la Ley luxemburguesa sobre la Renta (*Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu*), donde se contempla igual restricción. Pero, como decíamos, no ha sido el único Estado miembro que, en el trance de adaptar su legislación a la doctrina del TJUE, circunscribe la extensión del régimen interno solamente a las donaciones transfronterizas realizadas a favor de las organizaciones de los países del Espacio Económico Europeo (incluso no a todos), omitiendo, en cualquier caso, a otros terceros países. Así, según señala VELARDE ARAMAYO*, en el Reino Unido, antes de su salida de la UE, la *Finance Act* de 2010 había limitado la extensión del régimen doméstico a las donaciones transnacionales que involucren a países de la Unión Europea, Islandia, y Noruega. Sin embargo, como vengo señalando, dichas donaciones transfronterizas tienen la consideración de movimientos de capital amparados por la libre circulación de capitales, que no se contrae sólo a Estados de la UE o del Espacio Económico Europeo, sino también a *países terceros*, con lo que la solución británica resulta insuficiente desde el punto de vista de la sentencias *Stauffer* y *Perche*. Por otro lado, en cuanto a la necesidad de que, caso de no mantener una delegación en el Reino Unido, deban registrarse como fundaciones o asociaciones «de acuerdo al Derecho inglés» y «cumplir con la prueba “*fit and proper managers*” sobre control y administración de los fondos donados y con la “*reasonable in the circumstances rule*” destinada a verificar la aplicación efectiva de los fondos a los fines caritativos invocados», si bien *a priori* pudiera haber sido una medida ajustada a los términos de la doctrina del TJUE, dependiendo de las exigencias en que se tradujera podría haberse encontrado con la dificultad de que se considerase que no cumplían el principio de proporcionalidad si dichas entidades ya estaban sometidas en otros Estados miembros de la UE a idénticos controles. Y, desde luego, en todo caso, el «amplio margen de flexibilidad para permitir o denegar el acceso a las ventajas fiscales» a que alude la autora, no parece, *prima facie*, que se compadezca con el planteamiento del TJUE, que, como ya he indicado, se inclina por un reconocimiento reglado y no discrecional. Cfr., VELARDE ARAMAYO: «Una nueva etapa en la tributación de las donaciones transfronterizas: el caso *Mattner vs. Finanzamt Velbert*», *op. cit.*, p. 168.

El propio TJUE, como ya indicamos en nuestro análisis de la sentencia *Missionswerk* al comentar la exclusión de las entidades extracomunitarias, consciente de la problemática que se suscitaba respecto de los terceros países cuando no existen instrumentos que posibiliten la cooperación, ha atenuado las consecuencias de su doctrina sobre la efectividad de los controles fiscales como razón imperiosa susceptible de justificar una restricción de la libre circulación de capitales dentro de la Unión, al punto de negar la aplicación de dicha jurisprudencia a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y los países terceros, puesto que tales movimientos, justificará, se inscriben en un «contexto jurídico

Así pues, en definitiva, en mérito de la libre circulación de capitales, que, como hemos visto, además de la gestión patrimonial no activa¹⁹⁶⁰, cubre las donaciones transfronterizas (lo que resulta de especial importancia para las ESFL, en cuanto son, al tiempo, «entidades beneficiarias del mecenazgo»¹⁹⁶¹), así como merced a la libre prestación de servicios, en los casos en que las entidades extranjeras equiparables a las entidades sin fin de lucro españolas actúen de forma ocasional en (o hacia) España, careciendo de una mínima infraestructura en nuestro país, la conclusión es la de que en tales supuestos dichas entidades foráneas podrán disfrutar del régimen especial de la Ley 49/2002, sin necesidad de mantener una delegación en nuestro suelo, acogidas a los apartados a) y b) del art. 2 de la Ley 49/2002, es decir, como fundaciones o asociaciones de utilidad pública, pero siempre que, además de ser «homologables» a las entidades españolas de tal naturaleza, cumplan igualmente los requisitos del art. 3 de dicha Ley —cumplimiento del que no están dispensadas—, lo que no sólo significa que, cuando menos, habrán de someterse a la supervisión de las autoridades fiscales españolas para que puedan verificar hasta qué punto son equiparables y cuál es el tipo e intensidad de los controles a que quedan sometidas en su Estado de residencia, sino también que, en principio, deberían acogerse a dicho régimen fiscal: habrían de ejercitar la opción por el mismo. Aunque estimo que dicho ejercicio no resultará exigible en todos los casos: piénsese en el de una entidad foránea equiparable a una entidad sin fin de lucro española, pero que ni haya ejercido dicha opción, ni procede que la ejerza, porque ni tiene establecimiento en España ni ha actuado jamás en nuestro suelo ni recibe rentas o ingresos de fuente española sujetos a gravamen en nuestro país¹⁹⁶². Ergo, si no tributa en España, obviamente ninguna opción cabe que ejerza por un régimen tributario u otro. El problema, como he venido indicando, lo tendrán los donantes.

2.3.3 El ejercicio de actividades con carácter estable o duradero en territorio español, sin delegación o centro fijo en nuestro suelo

A pesar de que tanto la Ley 50/2002 (art. 7.1) como la LODA (arts. 9.3 y 25.1.b.) imponen la obligación de que las fundaciones y asociaciones

distinto» [por todas, sentencia *Skatteverket vs. A*, C-101/05 (cit.), apartados 60 a 63]. Adviértase, no obstante, que, en rigor, no se trata de un problema específico de las entidades sin fin de lucro, sino, en general, de la amplitud con que se ha reconocido la libre circulación de capitales, pero el asunto repercute especialmente en dichas entidades, como ya hemos tenido ocasión de exponer en distintos lugares de este trabajo.

¹⁹⁶⁰ Recordemos que ese era el caso del Centro de Musicología Walter Stauffer.

¹⁹⁶¹ Art. 16.a) de la Ley 49/2002.

¹⁹⁶² Recuérdesse que eso es justamente lo que sucedía en el asunto *Hein Persche*: el Centro Popular de Lagoa, la residencia de ancianos y hogar infantil al que el Sr. Persche había hecho la donación en especie por la que solicitó la controvertida deducción fiscal, estaba reconocido de utilidad pública en Portugal, donde se encontraba situado, pero carecía de toda presencia o relación con Alemania, donde tributaba el Sr. Persche.

extranjeras que pretendan realizar sus actividades de forma estable o duradera en territorio español mantengan una delegación y la inscriban en el correspondiente registro, ninguna de las dos Leyes define, sin embargo, qué haya de entenderse por ejercer sus actividades *de forma estable o duradera*. En un primer sentido, cabría interpretar dicha expresión con el significado de establecerse, de *ejercer la libertad de establecimiento*, manteniendo una estructura permanente, más o menos compleja, en nuestro suelo. Pero podría pensarse también en una *prestación de servicios transfronteriza* que se produzca de modo regular o continuo (estable), sin mantener ninguna instalación o estructura permanente en nuestro país¹⁹⁶³.

Ciertamente lo más habitual será que cuando una entidad dirija sus actividades hacia otro Estado de forma regular y continuada, ello comporte el mantenimiento en el Estado de acogida de una mínima infraestructura que le permita realizar sus prestaciones en el mismo¹⁹⁶⁴. Pero no puede descartarse, y hoy ya menos que nunca, que los avances tecnológicos o las propias

¹⁹⁶³ A este respecto, cabría traer a colación el criterio de la DGRN expresado en su resolución de 24 de enero de 2008 (RJ 2008\627), a la que ya tuvimos ocasión de referirnos en el Capítulo III. Como se recordará, dicha resolución se refería a la donación de diversos inmuebles a favor de una fundación panameña de *interés privado*, respecto de la que el citado Centro directivo, al interpretar el art. 7 de la Ley 50/2002, consideraba que teniendo la entidad donataria como fin la conservación de los activos y la administración y gestión de su patrimonio y tratándose de la adquisición de la propiedad de diversos inmuebles radicados en España, «de la propia esencia del derecho adquirido se deriva una clara vocación de estabilidad» o permanencia en nuestro suelo, por lo que, a su juicio, entraba en la hipótesis normativa establecida en el citado precepto. No obstante, en mi opinión, aun en el caso de que hubiera de dársele tal sentido al referido artículo —que ya razoné que no—, el supuesto quedaría comprendido más que en el ámbito de la libertad de establecimiento o en el de la libre prestación de servicios, en el de la libre circulación de capitales, a la que ya nos hemos referido anteriormente. Recordemos también, por otra parte, que, en lo que se refiere a qué haya de entenderse por ejercer «sus» actividades, ya nos ocupamos igualmente en el referido capítulo III (vid., *supra*, apdo. 2.3.2.2.), sin perjuicio de que volvamos nuevamente sobre ello en un epígrafe ulterior, pero ahora desde la perspectiva del Derecho comunitario.

Adviértase, por último, que si se interpreta que el art. 7.1 de la Ley 50/2002 y 9.3 de la LODA exigen el mantenimiento de una delegación sólo para el caso de que pretendan su establecimiento secundario en nuestro suelo, pero no cuando no disponen de infraestructura alguna en territorio español, ello implicará que, dado el reconocimiento automático de las personas jurídicas extranjeras adoptado por nuestro C.c. (art. 9.11), podrán actuar válidamente en España, sí, pero no como fundaciones ni asociaciones de utilidad pública. Sobre el tema, respecto del que existen criterios discrepantes en la doctrina, ya nos ocupamos en el capítulo III, al que no remitimos. En todo caso, como ya dejamos expuesto en anteriores apartados, las entidades sin fin de lucro residentes en la UE que resulten equiparables a las entidades sin fin de lucro patrias habrán de poder disfrutar del régimen fiscal de la que Ley 49/2002 por mor de la libre prestación de servicios que, permítasenos recordarlo, en este caso no ampara a las entidades sin fin de lucro residentes en *terceros Estados*, a diferencia de lo que sucede en el ámbito de la libre circulación de capitales.

¹⁹⁶⁴ Recordemos, en ese sentido, que el TJUE ha considerado comprendido en la libertad de establecimiento el caso de que se ejerza la actividad por medio de una simple oficina, gestionada por el propio personal de la empresa o por una persona independiente apoderada para actuar permanentemente por cuenta de ésta, como lo haría una agencia. Así, por ejemplo, en la llamada *sentencia del seguro* (sentencia de 4 de diciembre de 1986, *Comisión/Alemania*, C-205/84, Rec. p. 3755, apartado 21).

circunstancias del caso hagan innecesario el establecimiento de la entidad en el Estado de la prestación¹⁹⁶⁵.

En todo caso, aunque no les resulte necesario disponer de instalaciones o de un centro fijo en el Estado a que van dirigidos los servicios, en la medida en que esa prestación transfronteriza se lleve a cabo de forma estable o duradera —en la medida, cabe razonar, en que las entidades sin fin de lucro extranjeras (léase no residentes) mantengan un *vínculo continuo o permanente con nuestro país*— nuestro Ordenamiento doméstico les impone el deber de que establezcan una delegación en nuestro suelo, se inscriban en el correspondiente registro y se sometan al control de las autoridades patrias, de modo tal que su incumplimiento determina que queden al margen de no ya del régimen fiscal de la Ley 49/2002, sino, incluso, del régimen de las entidades parcialmente exentas. Más aún, ello implica que, en el caso de las fundaciones¹⁹⁶⁶, ni siquiera sean reconocidas como tales por nuestro Ordenamiento¹⁹⁶⁷ lo que, *prima facie*, resulta difícilmente compatible con el Derecho de la UE. Piénsese que la exigencia, en tal supuesto, de que mantengan una delegación supondría, en rigor, «la negación misma de la libre prestación de servicios», por emplear una expresión utilizada en varias sentencias por el propio TJUE¹⁹⁶⁸.

¹⁹⁶⁵ Baste señalar, por ejemplo, que en la sentencia *Gambelli* (STJUE de 6 de noviembre de 2003, C-243/01), se calificaron como *prestación de servicios* los de una sociedad británica establecida en el Reino Unido y autorizada en dicho Estado para la organización y gestión de apuestas, que ofrecía en Italia una amplia gama de combinaciones a premio fijo sobre diversos acontecimientos deportivos, en las que los particulares tenían posibilidad de participar desde su propio domicilio a través de internet, fax o teléfono (sin perjuicio de que se estimara infringida también la libertad de establecimiento en cuanto a los acuerdos comerciales celebrados con operadores o con intermediarios italianos relativos a la creación de centros de transmisión de datos). Vid., especialmente los apdos. 13, 14, 46 y 51 a 54 de dicha sentencia. En el mismo sentido cabe citar, entre otras, la sentencia de 5 de octubre de 1994, *TV10 SA vs. Commissariaat Voor de Media*, C-23/93, p. I-04795, en la que se trataba de la emisión en Holanda de programas realizados por un organismo de radiodifusión establecido en Luxemburgo, o la sentencia de 10 de mayo de 1995, *Alpine Investments*, C-384/93, Rec. p. I-1141, relativa a la oferta de servicios financieros por vía telefónica. Desde la perspectiva de la competencia judicial, el reconocimiento y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil y las normas protectoras de consumidores en los casos en los que el empresario dirige por cualquier medio sus actividades comerciales al Estado miembro del domicilio del consumidor, puede verse también CASTELLANOS RUIZ, E.: «El concepto de actividad profesional “dirigida” al Estado miembro del consumidor: *stream-of-commerce*». *Cuadernos de Derecho Transnacional* (Octubre 2012), Vol. 4, Nº 2, pp. 70-92.

¹⁹⁶⁶ Sobre las insuficiencias de nuestra legislación en el caso de las asociaciones extranjeras equiparables a las asociaciones patrias de utilidad pública ya nos pronunciamos más atrás.

¹⁹⁶⁷ Lo que, como ya vimos, no significa que no se les reconozca como personas jurídicas o que no puedan actuar válidamente en nuestro suelo, sino que, al no someterse al «filtro» que todo ello supone, no se las tiene por fundaciones en el sentido de las fundaciones patrias.

¹⁹⁶⁸ Así, en la sentencia de 3 de octubre de 2006, *Fidium*, C-452/04, apdo. 46: «Si la exigencia de autorización constituye una restricción a la libre prestación de servicios, la exigencia de establecimiento permanente es de hecho la negación misma de dicha libertad».

A mi juicio, sin embargo, el principal reproche sería la desproporción. Nótese que frente al interés del Estado de destino de las prestaciones en la observancia de sus normas domésticas, se alza también el del Estado en que se encuentra establecida, y la exigencia de mantener una delegación en el territorio del primero para el seguimiento de su actividad supondría una *duplicidad de controles*, además de una carga para las entidades sin fin de lucro que podría disuadirlas de prestar sus servicios en aquél. Esta es, justamente, una de las quejas que se han venido produciendo por las entidades sin fin de lucro, como también se ha encargado de poner de relieve la doctrina y lo que, en suma, determinaría que el TJUE, ante la inactividad de los Estados, haya emprendido por su cuenta una suerte de «cruzada» para evitarlo¹⁹⁶⁹.

En definitiva, aunque aquí, de nuevo, la ausencia, por un lado, de una normativa armonizadora que establezca los protocolos que permitan distribuir las competencias y los pormenores de su control, como distintamente sí sucede respecto de otras entidades sujetas a inspección y supervisión (como es el caso, por ejemplo, de las entidades financieras); y, por otro, las eventuales diferencias que pudieran existir entre el Estado de establecimiento y el de destino en cuanto al entendimiento de lo que constituya interés general o respecto de la intensidad del control, son argumentos que, ciertamente, pudieran avalar el mantenimiento de dicha exigencia, nos inclinamos a considerar, a la vista de la jurisprudencia del TJUE que más atrás examinamos, que tal imposición no sería conciliable con el Derecho comunitario, salvo que hubiere en cuestión otras razones imperiosas. Acaso, cabría admitir que el Estado de destino pudiera —y debiera— demandar el cumplimiento de aquellas condiciones que no estuvieren ya cubiertas por las requeridas en el Estado de establecimiento, pero, más allá de ahí, se nos antoja que entraría en colisión

En los mismos términos, entre otras, la sentencia de 4 de diciembre de 1986, *Comisión/Alemania* —conocida también como «sentencia del seguro»—, C-205/84, Rec. p. 3755, apdo. 52; la sentencia de 6 de junio de 1996, *Comisión/Italia*, C-101/94, Rec. p. I-2691, apdo. 31; o la de 9 de julio de 1997, *Parodi*, C-22/95, apdo. 31.

¹⁹⁶⁹ «La falta de reconocimiento de las fundaciones extranjeras —dirían en ese sentido CABRA DE LUNA y DE LORENZO GARCÍA— obliga a menudo a aquellas que quieren llevar a cabo actuaciones transnacionales a crear tantas organizaciones nacionales como países en los que quieran trabajar. Obviamente, esto origina un aumento de los costes derivados de la creación y gestión de todas estas entidades legales reconocidas en aquellos países en los que la fundación necesita operar para cumplir sus objetivos». CABRA DE LUNA, M.A. y DE LORENZO GARCÍA, R.: «La futura ordenación jurídica de las Fundaciones en la Unión Europea: situación actual, tendencias e impacto posible en el Derecho Español», en AAVV, *Tratado de Fundaciones*, *op. cit.*, p. 1043. Y, en el mismo sentido, VELARDE ARAMAYO: «numerosas Organizaciones No Gubernamentales se veían obligadas a establecer delegaciones en cada uno de los países en los que residieran sus principales donantes, provocando —sin pretenderlo— distorsiones entre aquellas entidades que tenían este tipo de presencia, y aquellas otras que no podían financiar dicha estructura» [Cfr., VELARDE ARAMAYO, María Silvia: «Una nueva etapa en la tributación de las donaciones transfronterizas: el caso *Mattner vs. Finanzamt Velbert*», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 322, 2011 (Ejemplar dedicado a: El Mercado Común de la electricidad), p. 167].

con el principio de proporcionalidad que el Derecho comunitario impone aún en los casos de admitir la concurrencia de razones imperiosas.

Cuestión distinta de lo anterior, es que, aprovechando las facilidades creadas por los Tratados, algunas entidades intenten eludir abusivamente la aplicación de las normas imperativas que incumben a toda entidad establecida en el territorio del Estado en que la prestación se realiza; casos éstos, en que el TJUE no ha dudado en permitir que los Estados miembros eviten que tales entidades puedan sustraerse del cumplimiento de dicha normativa invocando las libertades circulatorias¹⁹⁷⁰.

Sin embargo, debe advertirse que, aunque los parámetros utilizados por el TJUE no pueden transponerse, sin más, a las entidades que nos ocupan, dado que no se trata de simples entidades de mercado, lo cierto es que, incluso en supuestos en que existía una clara finalidad de aprovecharse de las facilidades creadas por los Tratados, la tendencia del Tribunal europeo es contemplar muy restrictivamente dicha posibilidad¹⁹⁷¹.

2.3.3.1 La irrelevancia del carácter optativo del régimen fiscal

Finalmente, ha de añadirse que la circunstancia de que el régimen fiscal de la Ley 49/2002 sea un régimen optativo, en nada influye para decidir sobre su carácter discriminatorio.

En efecto, como señalara el TJUE en su sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, «un régimen nacional restrictivo de las libertades de

¹⁹⁷⁰ En este sentido, la sentencia *Van Binsbergen*, antes citada: «no se puede negar a un Estado miembro el derecho a adoptar las medidas destinadas a impedir que las libertades garantizadas por el Tratado sean utilizadas por un prestador de servicios, cuya actividad esté entera o principalmente orientada hacia su territorio, para eludir las normas que le serían aplicables si estuviera establecido en el territorio de dicho Estado» [sentencia de 3 de diciembre de 1974, as. 33/74, *Johannes Henricus Maria van Binsbergen Van Binsbergen*... (cit.), apartado 13]; o la sentencia *TV10*: «las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro asimile a un organismo de radiodifusión nacional un organismo de radiodifusión constituido conforme a la legislación de otro Estado miembro y establecido en dicho Estado, pero cuyas actividades están entera o principalmente orientadas hacia el territorio del primer Estado miembro, cuando tal establecimiento se produjo para permitir a dicho organismo eludir las normas que le serían aplicables si estuviera establecido en el territorio del primer Estado» (sentencia de 5 de octubre de 1994, *TV10 SA vs Commissariaat Voor de Media*, C-23/1993, apartado 26).

¹⁹⁷¹ Baste recordar, entre otras muchas, además de la ya citada «sentencia del seguro» (STJCE de 4 de diciembre de 1986, C-205/84), las expresivas palabras de la Abogada General Christine STIX-HACKL en las Conclusiones presentadas en el caso *Fidium* (cit.), cuando en su apartado 87, en referencia a la jurisprudencia relativa a la libertad de establecimiento, afirmaba que «el hecho de constituir una sociedad en un primer Estado miembro, cuyos requisitos para iniciar una actividad económica son menos estrictos que los existentes en un segundo Estado miembro, con el único objetivo de poder establecer una sucursal en el segundo Estado miembro con arreglo a los artículos 43 CE y siguientes, no es en sí mismo abusivo».

circulación sigue siendo también incompatible con el Derecho comunitario, aun cuando su aplicación sea facultativa»¹⁹⁷² o, como en iguales términos razonara en su sentencia *Gielen*, lo contrario supondría «reconocer validez a un régimen tributario que, por su carácter discriminatorio, sigue constituyendo, en sí mismo, una violación del artículo 49 TFUE»¹⁹⁷³.

En definitiva, dada la jurisprudencia del TJUE, nos inclinamos a considerar que, en el caso de la libre prestación de servicios, fuera del supuesto de elusión a que nos hemos referido, el Estado español, en cuanto Estado de destino de las prestaciones, ni podrá imponer el mantenimiento de una delegación en España¹⁹⁷⁴ ni, en lo que concierne al ámbito fiscal, será posible que se les dispense un trato distinto al de las entidades sin fin de lucro establecidas en su territorio, siempre, eso sí, que cumplan los requisitos establecidos en la normativa nacional, para cuya verificación, la Administración Tributaria habrá de hacer uso de la Directiva de asistencia mutua, en el bien entendido de que los requisitos no podrán tampoco suponer una duplicidad respecto de aquéllos a que ya estuviere sometida en el Estado de establecimiento, so pena de entenderse infringido el principio de proporcionalidad.

2.3.4 El ejercicio estable o duradero de las actividades propias de sus fines en (o desde) territorio español.

A diferencia de los epígrafes anteriores, en el que la compatibilidad de la legislación española se contemplaba desde el punto de vista de la libertad de circulación de capitales y de la libre prestación de servicios, el supuesto que vamos a analizar ahora se ha de examinar desde la perspectiva de la libertad de establecimiento. El caso sería el de una entidad sin fin de lucro no residente en España que pretende establecerse de forma secundaria en territorio español, creando para ello cierta estructura que le permita el ejercicio de sus actividades en (o desde) nuestro país. Y la cuestión sobre la que nos interrogamos es si la exigencia de que en tal caso mantenga un establecimiento que reúna los requisitos requeridos por nuestra normativa para poder hablar de delegación, se inscriba en el correspondiente Registro y, sin perjuicio de su Ley personal, se someta a la tutela de las autoridades nacionales y al régimen jurídico previsto para las ESFL españolas, se oponen o no al Derecho comunitario y, en particular, como decía, a la libertad de establecimiento.

¹⁹⁷² Sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartados 161 y 162.

¹⁹⁷³ Sentencia de 18 de marzo de 2010, C-440/08, *F. Gielen y Staatssecretaris van Financiën*, apartado 52.

¹⁹⁷⁴ Lo que, ni la LODA, ni la Ley 50/2002 exigen realmente, si se interpreta que la mención al ejercicio estable o duradero se refieren sólo al «establecimiento» en nuestro país.

Pues bien, como hemos visto, la jurisprudencia del TJUE no ha negado la posibilidad de que los EEMM puedan imponer ciertos requisitos enderezados al control del cumplimiento de su normativa. En ese sentido, no estimo que el Derecho la UE exija de los Estados miembros que renuncien a controlar el modo en que se cumplen en o desde su territorio los fines de interés general de las entidades sin fin de lucro, patrias o foráneas, que actúen en su suelo. En mi sentir, por lo que principalmente han sido rechazadas las medidas adoptadas en ese punto por los Estados Miembros es porque resultaban desproporcionadas o inidóneas. Pero, a la hora de formular ese juicio de adecuación y proporcionalidad, debe tenerse en cuenta, por un lado, que frente a los supuestos amparados por la libre prestación de servicios, en que el vínculo con nuestro país es inexistente o resulta más débil, en el caso que ahora nos ocupa se trata de entidades que se han establecido en nuestro suelo, el vínculo con nuestro país es más potente, ya que hay una implantación real y efectiva en el territorio de nuestro Estado y, por consiguiente, la perturbación susceptible de producirse en la sociedad de acogida es mayor (permítaseme anotar que el hecho de que una entidad sin fin de lucro española y la delegación de una entidad sin fin de lucro extranjera puedan operar en nuestro suelo sujetas a regímenes distintos no parece, desde luego, lo más aconsejable); y, por otro, que la inmediatez y la posibilidad efectiva del control de las actividades que dichas delegaciones puedan llevar a cabo en (o desde) territorio español, que es por las que, en su caso, se les sujeta a gravamen en nuestro suelo, puede ser más oportuno que se realice por las autoridades patrias, evitando, eso sí, las eventuales duplicidades.

Adviértase, por otra parte, que controles hasta cierto punto análogos no sólo se imponen a las entidades sin fin de lucro. También aquellas entidades privadas lucrativas cuya actividad pueda afectar a los intereses generales se sujetan a un régimen de autorización y supervisión por parte de las Administraciones, en el que van a comprenderse desde los requisitos de honorabilidad de la propia entidad y sus gestores, a la presentación de cuentas o los planes y criterios caucionales que habrán de aplicar para que no se vean perjudicados los intereses de terceros en el tráfico en el que actúan.

En suma, tanto desde el punto de vista de su supervisión o tutelaje en aras del interés general, como desde la perspectiva de la ausencia de normativa armonizadora, parece justificada la imposición del deber de que establezcan una delegación en territorio español, por lo que la circunstancia de que la norma fiscal haya atendido a esa diferencia para dispensarlas un tratamiento tributario acomodado a sus especificidades, no considero que constituya una discriminación injustificada —todo esto, dicho con las cautelas que exige la evolución de la jurisprudencia del TJUE—, máxime cuando, como se dijo, la existencia de un establecimiento permanente (con sus correlativos principios de empresa separada e independiente de su casa central) se erige también en criterio basilar para el reparto de la competencia fiscal entre los Estados; reparto que el Derecho comunitario no ha cuestionado, al menos, en términos generales.

2.3.4.1 El establecimiento (secundario) en España para el ejercicio de las actividades propias de sus fines de interés general fuera de territorio español. El solo ejercicio en España de actividades lucrativas.

El cumplimiento por las ESFL de sus fines de interés general fuera de las fronteras del Estado de su constitución, en beneficio no del mismo Estado que las ha reconocido, o de sus nacionales o residentes, sino de terceros países, permitiéndose, no obstante, por aquél, que gocen de iguales ventajas fiscales que si desarrollaran sus actividades en su propio territorio o en provecho de su población, cual sucede en el caso de España (o de Alemania si atendemos a lo señalado en las sentencias *Walter Stauffer* o *Hein Perche*), priva de consistencia a un argumento frecuentemente invocado para negar la equiparación de las entidades no lucrativas extranjeras a las patrias; a saber, que aquéllas no liberan al Estado concedente del beneficio de las cargas presupuestarias que implica la prestación de determinados servicios de interés general, que es la correlación que, según este criterio, justifica el otorgamiento de un trato fiscal de favor.

En este sentido, como ya anotamos, en los Comentarios al art. 24.1 del MCOCDE se señala que un Estado contratante que tenga establecidos beneficios fiscales especiales a favor de los establecimientos sin fin de lucro dedicados a actividades de utilidad pública no está obligado, en virtud del principio de no discriminación a que se refiere dicho artículo, a conceder los mismos beneficios a los establecimientos similares del otro Estado signatario *cuando sus actividades no estén llamadas a reportarle ventaja alguna*.

En esa línea parece inscribirse, efectivamente, nuestra legislación, cuando, en lo que se refiere a las delegaciones de fundaciones extranjeras, exige que sus actividades de interés general han de llevarse a cabo *en territorio español*. Así se desprendería, tanto de determinada lectura del art. 7.1 de la Ley 50/2002, como, especialmente, del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal (RFCE05).

Muy sucintamente, porque el asunto ya fue tratado con anterioridad, recordaré que el citado art. 7.1, al referirse a dichas delegaciones, habla del ejercicio estable de «sus actividades» en España; expresión que sería interpretada por algunos autores en el sentido de que con ella se está aludiendo a *las actividades propias de sus fines de interés general*¹⁹⁷⁵. Así lo confirmaría, entre otros, el art. 4.1.f) del mencionado Reglamento, al exigir que se reflejen en la escritura de establecimiento «*las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable en España*». En definitiva, pues, nuestra normativa estaría exigiendo que la

¹⁹⁷⁵ En este sentido, GARDEÑES: «aunque la Ley no lo diga expresamente, debe considerarse que el art. 7 no se referiría a cualquier actividad, sino únicamente a las actividades propias del objeto fundacional». Cfr., GARDEÑES SANTIAGO, M.: «Las fundaciones en el contexto internacional», *op. cit.*, p. 1191.

realización de dichas «actividades propias» ha de tener lugar de forma estable *en nuestro país*. Y, en esa inteligencia, la Ley 49/2002 las habría incluido en el elenco de entidades a quienes permite gozar de un estatuto fiscal privilegiado.

Sin embargo, si ya entonces sostuvimos que dichos preceptos eran susceptibles de otra interpretación —donde dice «en» España, sugeríamos que podía leerse también «desde» España—, su contemplación a la luz del Derecho comunitario, nos reafirma en dicha convicción.

En efecto, distintamente que en el caso de las delegaciones, nuestra normativa interna no exige de las fundaciones *constituidas en España* que sus actividades de interés general deban realizarse necesariamente en territorio español, o que éstas hayan de redundar en provecho o beneficio directo de sus nacionales o residentes, ni ello constituye tampoco un requisito para el otorgamiento de un trato fiscal especial. Recordemos, de nuevo, que la Ley 50/2002 contempla expresamente en su art. 6.2-II, la posibilidad de que se inscriban (se constituyan) en nuestro país, fundaciones que se propongan ejercer principalmente sus actividades en el extranjero, sin que tal circunstancia las impida disfrutar del régimen fiscal de la Ley 49/2002.

A este respecto cabría razonar, en términos de Derecho comunitario, que si la entidad extranjera, por un lado, tiene como fin estatutario el ejercicio de actividades que, según la normativa del Estado miembro concedente de las ventajas, la harían merecedora de la calificación de utilidad pública (porque se orientan a la satisfacción de fines de interés, *en la forma en que éstos son entendidos en dicho Estado*) y, por otro, las actividades instrumentales que pretendiera ejercer con carácter accesorio (atendido su volumen en relación a las de interés general), no constituyen impedimento, según la legislación de ese mismo Estado, para que organizaciones equiparables establecidas en su territorio pudieran considerarse de utilidad pública, no cabría negar, en principio, que tal entidad extranjera se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de las entidades homólogas residentes en dicho Estado. En tales circunstancias, una normativa nacional que condicionara los beneficios fiscales a que las actividades de interés general se ejerzan *en su territorio*, constituiría una restricción, que sólo resultaría compatible con el Derecho comunitario si tal medida cupiese en el ámbito de las excepciones expresamente previstas en el Tratado, o pudiera justificarse por razones imperiosas.

En suma, la comparabilidad entre la situación de una fundación domiciliada en España que ejerza principalmente sus actividades en el extranjero y la de una delegación de una fundación extranjera que ejerza principalmente sus actividades de interés general fuera de nuestro país, resulta difícil de negar, máxime si pensamos que ambas van a tributar en España por

su renta mundial y ambas van a quedar sujetas a los mismos controles y requisitos¹⁹⁷⁶.

No es preciso insistir, tras lo ya expuesto en apartados anteriores, que aunque los Estados de la UE son libres para definir qué intereses de la colectividad quieren promover mediante la concesión de ventajas a asociaciones, fundaciones u otras entidades que persigan objetivos vinculados a tales intereses, dichas competencias deben ser ejercidas, en todo caso, dentro del respeto al Derecho comunitario.

En particular, el artículo 49 TFUE (antiguo art. 43 TCE) tiene por objeto garantizar el trato nacional a cualquier ciudadano de la Unión que desee establecerse en otro Estado miembro para ejercer en él una actividad por cuenta propia, aunque sólo sea con carácter secundario, prohibiendo cualquier norma nacional que pueda colocarles en una situación, de hecho o de derecho, más desventajosa que la de los nacionales del Estado miembro en que pretendan establecerse principal o secundariamente. Conforme ya se expuso, la libertad de establecimiento comprende el derecho a ejercer su actividad en el Estado anfitrión tanto de modo principal como *por medio de filiales, sucursales o agencias*.

Así pues, si las delegaciones han de recibir, conforme se desprende del citado art. 49 TFUE, el mismo trato que las fundaciones españolas, y a éstas se las permite que desarrollen *principalmente* sus actividades de interés general en el extranjero, ha de considerarse que a las delegaciones de fundaciones comunitarias, para que reciban el mismo trato que las españolas, debe permitírseles también que las actividades que desarrollen en España no sean *principalmente* las de utilidad pública, *i.e.*, que éstas pueden consistir en el ejercicio de actividades instrumentales dirigidas a la obtención de los recursos económicos que las permitan cumplir sus fines, pero **siempre que las actividades exteriores de interés general se ejerzan directa e inmediatamente por dicha delegación; es decir, siempre que sean imputables al establecimiento español y no a su casa matriz**. Como es obvio, el hecho de que no tengan que ejercer exclusiva o principalmente *en territorio español* las actividades propias de sus fines, no significa que las actividades a que dichos establecimientos secundarios se dediquen (en España y/o en el extranjero) no hayan de ser de interés general, que no deba mantenerse el equilibrio entre las actividades «propias» y las «ajenas»¹⁹⁷⁷, o

¹⁹⁷⁶ Nótese, no se confunda, que hablamos no de la fundación o asociación no residente, sino de la *delegación*, que, como ya explicamos en el capítulo III en referencia a las delegaciones de fundaciones extranjeras, se *cuasi* personifica, al punto de que se convierten en sujetos pasivos del IS (recuérdese que la Ley 49/2002 no contempla el IRNR).

¹⁹⁷⁷ Recordemos que el art. 3.3 de la Ley 49/2002 establece como requisito para que puedan ser consideradas entidades sin fin de lucro, «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 (...);»

que no deban destinar a dichos fines, en los plazos y condiciones establecidas por la normativa española, la misma proporción de recursos que se exige a las fundaciones patrias. La delegación ha de cumplir *todos* los requisitos que se exigen de cualquier entidad sin fin de lucro¹⁹⁷⁸, pero, al igual que éstas, ha de poder disfrutar de los mismos beneficios con independencia de cómo organice internamente sus actividades propias y ajenas. Como sugerimos al interpretar el art. 4.1.f) RFCE05, lo relevante no es que se ejerzan «en» España, sino que sean realizados directa e inmediatamente por la delegación.

A tal respecto, tampoco puede acogerse, a mi juicio, la objeción de que se vulneraría la libre competencia, por comparación con las entidades lucrativas del Estado de acogida, basándose en el hecho de que dichas

referencias éstas que han de entenderse realizadas no a la fundación extranjera, sino a la delegación.

¹⁹⁷⁸ Conviene señalar, sin embargo, que algunos criterios del TJUE, como, por ejemplo, los sostenidos en la sentencia *Futura* en orden a la contabilidad separada de las sucursales, pudieran llevarnos a otra conclusión. No obstante, aunque, sin duda, existe un fondo común (el ahorro de los costes que su llevanza comporta), cabe cuestionar que dicha sentencia, pensada y dictada en relación con las entidades de mercado, resulte aplicable *sic et simpliciter* a las delegaciones de entidades sin fin de lucro no residentes.

Recordaré que en el aludido asunto *Futura*, el TJUE, a pesar de considerar que no constituía discriminación el hecho de que para el cálculo de la base imponible de los sujetos pasivos no residentes sólo se tuvieran en cuenta, conforme al principio tributario de territorialidad, los beneficios y las pérdidas procedentes de sus actividades en dicho Estado y que, por consiguiente, no se oponía a la libertad de establecimiento la exigencia de que las pérdidas a compensar guardasen relación económica con los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en dicho Estado (lo que vendría a coincidir con la tesis que vengo sosteniendo en punto a que se consideren separadamente de su casa central las actividades que se realicen por la delegación en o desde España), señalaría, sin embargo, a continuación, que la exigencia de llevar y conservar una contabilidad diferenciada para las actividades de su sucursal con arreglo a las normas aplicables en el Estado en que estaba situada (además de la llevanza, a nivel global, de la contabilidad de la sociedad conforme a las normas del Estado miembro en que tuviere su domicilio social), sí constituía una restricción no permitida por el Derecho comunitario, en cuanto que, a juicio del TJUE, existían medidas menos limitativas con las que podría cubrirse el mismo objetivo: el Estado de la sucursal podía exigir que el sujeto pasivo demostrase el importe de las pérdidas que afirmaba haber sufrido, sin perjuicio de solicitar la oportuna asistencia de las autoridades competentes del Estado de residencia con arreglo a la Directiva 77/799, por lo que el requisito de llevar y conservar una contabilidad separada en el domicilio de las sucursales resultaba desproporcionada (Cfr., Sentencia de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer vs. Administration des contributions*, C-250/95, apartado 23 y ss., en especial, apartado 43).

En mi opinión, dicho criterio no parece de fácil traslación a las entidades que nos ocupan. Con independencia de que la delegación de la fundación extranjera pudiera o no acreditar con el detalle y la separación necesarios la aplicación de sus rentas a los fines de interés general, resulta dudoso que pudieran darse por satisfechos los requisitos a que se condiciona en nuestro Derecho su consideración como fundación, entre cuyos elementos esenciales se encuentra la acción administrativa del Protectorado (que, como se ha dicho, no se limita a ser un control puramente documental y *a posteriori*, sino que supone la intervención y seguimiento de su actuación en o desde nuestro suelo) y la rendición de cuentas, que, a mi juicio, han de formarse y documentarse de acuerdo con arreglo a la Ley española. Recordemos, en ese sentido, que el art. 7.4 de la Ley 50/2002 establece que «Las delegaciones en España de fundaciones extranjeras quedarán sometidas al Protectorado ..., *siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas.*»

delegaciones podrían dedicarse principalmente en territorio español al ejercicio de actividades económicas no directamente enderezadas al cumplimiento de sus fines, quedando, en cambio, sujetas a un régimen fiscal más favorable que el de aquéllas. Al margen de que tal objeción valdría igualmente para las fundaciones españolas, cabría traer a colación, entre otras, la sentencia *Skandia*¹⁹⁷⁹, en la que el TJUE rechazaría las alegaciones del gobierno sueco en relación a una normativa que dispensaba un distinto trato fiscal, señalando que la igualdad de condiciones respecto de la competencia no pueden alcanzarse a costa de vulnerar las libertades comunitarias¹⁹⁸⁰.

Piénsese, en suma, que, de no admitirse la interpretación que postulamos, llegaríamos al mismo resultado si la fundación extranjera, en vez de establecer una delegación, constituyera una fundación-filial, con arreglo a la Ley española, cuyas principales actividades se realizaran también fuera de nuestro suelo, conforme autoriza el art. art. 6.2-II de la Ley 50/2002.

Por último, han de traerse a colación nuevamente las sentencias *Walter Stauffer* y *Hein Persche*. Recuérdese que, en ninguno de los dos casos, las actividades de las entidades de utilidad pública beneficiaban a Alemania y/o sus nacionales o residentes, y que, en el caso *Walter Stauffer*, la actividad que allí se ejercía era el mero arrendamiento de un bien inmueble, ajena por completo a los fines de la entidad.

Dos consecuencias cabe extraer, por tanto, de lo que se ha expuesto:

1ª) Que se opone al Derecho comunitario una lectura del art. 7 de la Ley 50/2002 en el sentido de que las delegaciones de fundaciones constituidas en otros países de la UE, para poder acceder al Registro de Fundaciones y ser reconocidas como tales por nuestro Derecho, deban ejercer *exclusiva o principalmente* sus actividades de interés general «en» territorio español; y,

¹⁹⁷⁹ Sentencia de 26 de junio de 2003 (Sala Quinta), *Skandia*, C-422/01, Rec. 2003, p. I-6817.

¹⁹⁸⁰ Muy sucintamente, en la sentencia *Skandia* se discutía la compatibilidad con el Derecho comunitario de una legislación nacional que establecía un régimen fiscal menos favorable para un seguro de pensiones complementario suscrito con un asegurador establecido en un Estado miembro distinto de Suecia, que para el caso de que ese mismo seguro se hubiera suscrito con un asegurador establecido en dicho país. El Gobierno sueco alegaría que «si no se exigiera que la aseguradora esté establecida en Suecia para admitir la deducción de las primas de los seguros de pensiones, las condiciones de competencia entre las distintas formas de garantizar los compromisos en materia de jubilación dejarían de ser neutras», aduciendo que «las aseguradoras suecas con filiales en el extranjero, al igual que las aseguradoras extranjeras, se beneficiarían de ventajas competitivas injustificadas en relación con las demás formas de gestión de capitales de pensiones y en relación con las aseguradoras de pensiones en Suecia». La respuesta del TJUE fue rotunda: «*Aun cuando estuvieran fundadas las consideraciones relativas a la igualdad de las condiciones de competencia entre las distintas formas de garantizar los compromisos en materia de pensiones complementarias en el Estado miembro de que se trata, tal igualdad no podría perseguirse a costa de vulnerar la libre circulación de servicios*». Cfr., sentencia *Skandia* (cit.), apdos. 56 y 58. La cursiva es mía.

2ª) Que el art. 2.d) de la Ley 49/2002, al referirse a las delegaciones de fundaciones extranjeras «*inscritas*», resultaría, asimismo, contrario a la libertad de establecimiento, si se entendiera que dicha inscripción queda condicionada por una interpretación como la expuesta en el párrafo anterior.

Lo anterior vale también respecto de las delegaciones de asociaciones de utilidad pública de otros países miembros de la UE, en los términos que dejamos más atrás fijados.

2.4 La obligación de domiciliarse en España cuando pretendan ejercer «principalmente» sus actividades en territorio español

Como se ha podido apreciar, a lo largo de los anteriores epígrafes hemos venido examinando la incidencia del Derecho comunitario de modo gradual: desde la situación en que los vínculos establecidos por las entidades sin fin de lucro con España resultan muy débiles o prácticamente inexistentes, a los supuestos en que el vínculo se hace más estrecho por suponer un ejercicio estable o duradero de sus actividades en o hacia territorio español. Corresponde ahora, por último, detenernos brevemente en aquellos casos en que las entidades sin fin de lucro no sólo aspiran a ejercer sus actividades de modo estable o permanente en nuestro suelo, sino que pretenden hacerlo, además, de modo principal, pero manteniendo su ley personal extranjera, lo que, como examinamos con alguna amplitud en un capítulo anterior, presenta cierta dificultad.

En efecto, aunque, desde el punto de vista tributario, la localización en España de su sede de dirección efectiva (o incluso, la eventual fijación estatutaria de su domicilio en territorio español) permitiría considerar a dicha entidad como residente, el problema sigue sin quedar resuelto desde el momento en que para su consideración como ESFL se exige por la Ley 49/2002 no sólo el cumplimiento de los requisitos de su art. 3º, sino también que posean una determinada forma o calificación jurídica —a saber, la de fundación o asociación de utilidad pública—, la cual, como consecuencia de haberse constituido bajo el amparo de otro Ordenamiento, pudiera no ser reconocida por nuestro Derecho, desde el momento en que se interprete que si tienen establecido su domicilio en territorio español y/o ejercen principalmente sus actividades en España han de constituirse como españolas, *id est*, que deben (re)constituirse conforme al Derecho español, lo que conllevaría que no se admitiera su inscripción en el Registro de Fundaciones, por no encontrarse regularmente constituidas y, respecto de las asociaciones, que no podrían obtener la calificación de utilidad pública, con la consecuencia de que hasta entonces no podrían gozar de la consideración de ESFL y que, a lo sumo, sólo pudieran tributar como entidades parcialmente exentas en el IS.

Pues bien, como vimos al examinar las fundaciones extranjeras desde la perspectiva de nuestro Derecho interno, el tema no resulta pacífico, existiendo

distintas interpretaciones que, sin perjuicio de variantes, podemos sintetizar fundamentalmente en tres:

- por un lado, la de quienes partiendo del art. 7.1 de la Ley 50/2002, consideran que «La exigencia de disponer de una delegación supone que las fundaciones extranjeras sólo pueden actuar en nuestro país *con carácter secundario*»¹⁹⁸¹, de forma que aquellas fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades *exclusiva o principalmente* en nuestro suelo, habrían de (re)constituirse conforme a la Ley española, de acuerdo con el art. 6.1 de la Ley 50/2002;
- por otro, la de quienes interpretando que el citado art. 6.1 de la citada Ley se refiere a las fundaciones constituidas conforme a la ley española, concluyen que dicho precepto no sirve para imponer a una fundación extranjera que pretenda ejercer principalmente sus actividades en España, el deber de constituirse/adaptarse conforme a la Ley española, sino que le bastaría con el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 7.1 Ley 50/2002; es decir, les sería suficiente con establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el correspondiente Registro.
- Finalmente, la de quienes consideran que para poder ejercer principalmente sus actividades en territorio español deben establecer su sede estatutaria en España, pero entienden que no han de cambiar su ley personal —siempre que esta última lo consienta—, aunque deban cumplir, en todo caso, los mínimos establecidos en el art. 7 de la Ley 50/2002.

El tema, cuyo fundado abordaje requiere un tratamiento monográfico que involucra principalmente, aunque no solo, al Derecho Internacional Privado, excede con mucho las pretensiones de este trabajo¹⁹⁸². No obstante, al margen de las consideraciones que ya efectuamos en el capítulo III al hablar de las delegaciones de fundaciones extranjeras, permítaseme la osadía de señalar mi inclinación hacia la idea de que, en el supuesto de fundaciones o asociaciones utilidad pública de otros Estados miembros de la UE, siempre que no se trate de eludir la aplicación del Derecho español y existan elementos de internacionalidad que permitan conectar su actividad también con otros países

¹⁹⁸¹ CUSCÓ, M. Y CUNILLERA, M.: *Comentarios...*, op. cit., pág. 82 (la cursiva del texto es mía).

¹⁹⁸² Una idea de su compleja problemática puede verse, entre otras, en la STJUE de 12 de julio de 2012, *VALE Epitesi Kft*, C-378/10, o en la sentencia *Cadbury*, o en trabajos doctrinales como los de GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: «La sentencia “centros” del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: una visión a través de los comentarios», *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 4, 2001-I, págs. 169-202, o RAMOS MUÑOZ, David: «Abuso del derecho, transacciones transfronterizas y la construcción del Mercado Interior y de la UE. ¿Un equilibrio imposible?», *Civitas, Revista española de derecho europeo*, núm. 44, 2012, pág. 61-122.

de la UE¹⁹⁸³, el término «principalmente» que luce en el art. 6.1 de la Ley 50/2002 y 9.2 de la LODA debiera interpretarse de la forma más flexible, para permitir que puedan inscribirse como delegación en el correspondiente registro, por lo que, a partir de ese momento, conforme ha quedado expuesto, los requisitos a que se habrán visto sujetas para dicha inscripción, su funcionamiento en España, y su control y supervisión por las autoridades patrias harán que no se produzcan diferencias con las fundaciones y asociaciones de utilidad pública españolas.

¹⁹⁸³ Lo que ya no nos resultaría quizás tan admisible es que se constituyeran, por ejemplo, bajo el Derecho danés para ejercer exclusiva o principalmente sus actividades en España, sin ningún punto de conexión que justifique la elección de aquel Ordenamiento. Y digo «quizás», porque, por expresarlo en palabras del propio TJUE: «la circunstancia de que la sociedad se haya constituido en un Estado miembro con la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable no es, por sí sola, suficiente para llegar a la conclusión de que existe un uso abusivo de dicha libertad» (Sentencia de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, apartado 37). En este sentido, la objeción a que nos estamos refiriendo, por expresarlo nuevamente en palabras de la misma sentencia, es a «los *montajes puramente artificiales* cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate», frente a los que el TJUE sí admite una restricción de la libertad de establecimiento (cfr., sentencia *Cadbury*, antes citada, apartado 51, y las que allí se mencionan).

CONCLUSIONES FINALES

PRIMERA: El «Tercer Sector».

1. La revolución tecnológica, la globalización y el cambio en el paradigma productivo, han supuesto un *cambio radical en la estructura de los riesgos típicos cuya cobertura procuraba el Estado del Bienestar*, provocando un replanteamiento del papel del estado y de la sociedad. La emergencia del *tercer sector* se sitúa en el contexto de ese doble proceso: de *repliegue del estado* y de *reconstitución de la sociedad civil*, la cual deja de identificarse esencialmente con el mercado, dando lugar a un espacio que aspira a caracterizarse por *socializar lo privado sin estatalizarlo*.
2. Por encima de la disparidad terminológica y de las diferencias entre las organizaciones que lo integran, el término «*tercer sector*» pretende subrayar la superación de la concepción económica bisectorial (*keynesiana*) que ha predominado hasta fechas muy recientes, en la que lo que no era estado, ni mercado, era concebido como fenómeno residual. Sin embargo, a pesar de poder aislarse algunas características comunes (ser organizaciones privadas, gozar de autonomía frente a los otros dos sectores, carecer de fines lucrativos y estar vinculadas al interés colectivo), tales rasgos, en lo que no suponen una mera delimitación negativa del tercer sector y se alejan de caracterizarlo por lo que no es: ni estado, ni mercado, dejan asomar enseguida importantes diferencias sobre la comprensión de dicha realidad. La utilización de esa etiqueta, sitúa en realidad bajo un mismo techo organizaciones que ni tienen la misma estrategia ante los problemas sociales, ni comparten lógicas de funcionamiento, ni participan de los mismos presupuestos políticos, filosóficos y jurídicos. Su caracterización como fenómeno unitario carece de otro sustento que el de escapar de la lógica institucional de los otros dos sectores y venir motivado como respuesta ante el fallo de los mecanismos tradicionales de provisión de bienestar.
3. Dos son los enfoques teóricos desde los que se ha tratado de caracterizar este tercer sector: el *enfoque de la economía social* y el *enfoque NPO o del Sector No Lucrativo*. Uno y otro, constituyen *dos respuestas diferentes ante el fallo simultáneo del estado y del mercado*. *Mutualismo* y *altruismo* son los dos ejes sobre los que, respectivamente, se articulan.
4. El criterio adoptado por la Ley 49/2002 es el que caracteriza el *enfoque NPO*: interdicción del reparto de beneficios y afectación de los excedentes a la realización de sus fines de interés general, que, desde este enfoque, sólo admite como beneficiarios a la sociedad en su

conjunto o una colectividad genérica de personas; criterios éstos que no podrían ser normalmente cumplidos por las entidades de economía social, en cuanto permiten la distribución de ganancias (aunque dentro de determinados límites), o el disfrute por sus miembros de ventajas patrimonializables. Ello no impide, en el caso de las ESFL de la Ley 49/2002, cierta atenuación de la exigencia de mantenerse al margen del mercado, al admitirse, dentro de ciertos límites, el ejercicio de actividades económicas ajenas a sus fines.

SEGUNDA: Justificación de un Régimen Fiscal Especial

1. Basar en la ausencia de capacidad económica la no tributación de las ESFL, supone hacer cumplir a dicho principio un papel que excede del que le corresponde en nuestro Derecho, en el que *capacidad económica* se identifica con riqueza o renta, y en el que dicho principio no agota el contenido de la justicia en materia contributiva. Donde mejor anclaje encuentra la concesión de beneficios fiscales a las ESFL, es en la *función promocional propia del Estado Social*.
2. No todos los fines precisan de los mismos incentivos, ni requieren necesariamente del instrumento fiscal para su promoción. Un tratamiento uniformador significaría desconocer que no todos los individuos, ni los grupos en que se insertan, se encuentran en situación de igualdad: los colectivos más débiles suelen ser también los que tienen una menor capacidad de organización, influencia y posibilidades de movilización de recursos, lo que abona la idea de que el legislador ha tratado de conceder un mayor estímulo a aquellas entidades que intermedian intereses de los sectores más desfavorecidos, como medio para procurar su igualdad real y efectiva. Así lo va a entender la Ley 49/2002, aunque el sistema utilizado para direccionar la protección fiscal no va a producirse a nivel de *finés*, sino a nivel *actividades*. Básicamente a través de dos vías: *la lista de explotaciones exentas* del art. 7 L49/2002 y *el régimen de las actividades prioritarias de mecenazgo*.

TERCERA: Aspectos generales del régimen fiscal de las ESFL.

1. El «régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro» y el «régimen fiscal del mecenazgo», han de contemplarse como *piezas o componentes de una misma estrategia*: canalizar la iniciativa privada hacia actividades de interés general. Pero la finalidad última que la preside, no es convertirse en un mero instrumento de financiación de un determinado tipo de entidades: su fin es el encauzamiento de la iniciativa privada hacia la realización de actividades de interés general, *aunque no necesariamente a través del «tercer sector» en exclusiva*.
2. La Ley 49/2002 se encuentra lejos de la innovación que pretende traslucir su Exposición de Motivos. La fisonomía general del «nuevo» régimen fiscal especial no se aparta esencialmente del establecido por su predecesora, pudiendo caracterizarse igual que aquél, por cuatro

notas básicas: es un régimen restringido a unas determinadas entidades, que se distinguen por la ausencia de ánimo de lucro y por perseguir fines de interés general; es un régimen fragmentario (hoy circunscrito al IS, al ITPAJD y a determinados tributos locales: el IBI, el IAE, y el IIVTNU); es un régimen especial, en un doble sentido: respecto al régimen general correspondiente a cualquier otro sujeto pasivo, y en relación a los regímenes especiales que puedan estar previstos en la normativa propia de determinados tributos; y es un régimen voluntario para cuyo disfrute basta con hacer explícita la opción por el mismo.

CUARTA: El concepto de entidad sin fin de lucro.

1. La Ley 49/2002 no considerará «entidad sin fin de lucro» a cualquiera que sin ánimo lucrativo persiga fines altruistas, sino sólo a las que respondan a las concretas tipologías que consigna, básicamente reconducibles a las *fundaciones* y las *asociaciones de utilidad pública*, siempre y cuando cumplan, además, los requisitos establecidos en la misma. Pero sería erróneo considerar el régimen de la Ley 49/2002 como el régimen fiscal de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública: el Legislador ha pretendido la creación de una categoría específica de entidad sin fin de lucro que pivota sobre tres ejes fundamentales: 1) perseguir fines de interés general, 2) carecer de propósito lucrativo y 3) someterse al control y supervisión de la Administración; control y supervisión hoy menos enderezado a tratar de alinear el desempeño de dichas entidades con la interpretación del interés público o con los criterios de oportunidad que, en un momento dado, pueda efectuar la Administración, como con la necesidad de que quede garantizado el cumplimiento de los fines que constituyen su razón de ser; es decir, que dicho control ha de interpretarse en línea de la garantía de la transparencia y la responsabilidad.
2. El establecimiento de un concepto *ad hoc* de ESFL resulta coherente tanto con el hecho de que los aspectos «sustantivos» de las fundaciones se hayan separado del régimen fiscal, como con el argumento de que la Ley 49/2002 ha querido reforzar la *autonomía tributaria* entronizando un concepto de ESFL desligado de la significación originaria que las categorías que le han servido de base en su construcción, puedan tener en otras parcelas jurídicas, máxime, en cuanto que las CC.AA. ostentan competencias legislativas en dichos ámbitos.

QUINTA: Diversidad y articulación del tratamiento fiscal de las ESFL

1. El régimen fiscal de la ley 49/2002 no agota los beneficios fiscales que el Ordenamiento tributario previene a favor de las entidades no lucrativas. *Coexisten* dentro del mismo diversos tratamientos o regímenes aplicables a las entidades sin fin de lucro, que, en unos casos, se complementan y, en otros, sencillamente, se entrecruzan.

2. En el caso del IS la aplicabilidad del régimen de las «*entidades parcialmente exentas*» o el de la Ley 49/2002 se resuelve en mérito de la *supletoriedad* del contenido en el TRLIS, por un lado, y del *carácter opcional* del de la Ley 49/2002, por otro. La aplicación de uno u otro, se cimenta sobre el *mayor o menor nivel de exigencias*: a la mayor severidad de los requisitos a que se sujeta la vida y funcionamiento de estas entidades le corresponde también un tratamiento fiscal más beneficioso. No es ésta una conclusión que pueda predicarse de los tributos locales, donde la Ley se ha limitado a establecer determinadas exenciones, que vienen a *acumularse* a las previstas en la legislación tributaria local, sin que, ni ella, ni la Ley de reforma de las Haciendas locales abordaran su actualización y ajuste a la luz del régimen de la Ley 49/2002. Ello explica la diferente articulación del IS y los tributos locales. En el caso de los tributos locales, la opción por este régimen no impide que las entidades acogidas al mismo, *sin dejar de estarlo*, puedan disfrutar de los beneficios establecidos en la normativa tributaria local

SEXTA: La ausencia de ánimo de lucro y los fines de interés general.

1. Interés particular y ánimo de lucro no pueden ser identificados, como tampoco la ausencia de propósito lucrativo puede ser confundida con la idea de interés general. La ausencia de ánimo de lucro, hace referencia al hecho de que los fines de la entidad son ajenos a la idea de enriquecimiento patrimonial de sus miembros o componentes. Por su parte, para poder calificar a una entidad como de *interés general* no basta que la finalidad pretendida por la misma sea ajena a la obtención de una ganancia pecuniaria o una ventaja patrimonializable. Es necesario que persiga beneficiar a la Sociedad en su conjunto o, al menos, a una colectividad genérica de sujetos.
2. Es necesario distinguir entre «fin» y «objeto» de la entidad. Cuando hablamos de entidades lucrativas nos referimos a entidades cuyo *fin* es la maximización del beneficio *para sus propietarios*, aunque las actividades que desarrollen —el objeto a que se dedican— produzcan externalidades positivas para el conjunto de la Sociedad. Por el contrario, cuando nos referimos a ESFL estamos aludiendo a entidades cuyo *fin* consiste en la satisfacción de necesidades que afectan a colectividades genéricas de personas o en la provisión de ciertos bienes que resultan de interés para la Sociedad en su conjunto, lo que no significa que los bienes y servicios en que pueda traducirse su actividad, deban suministrarse de forma gratuita, ni tampoco excluye, en principio, que *accesoria e instrumentalmente* puedan dedicarse a actividades económicas que les proporcionen una ganancia.

SÉPTIMA: El ánimo de lucro y las explotaciones económicas.

1. La Ley ha pretendido un cierto equilibrio entre la necesidad de evitar que el ejercicio de actividades ajenas a su objeto termine desvirtuando su

naturaleza, y la conveniencia, de no privarlas de una fuente de ingresos en muchos casos precisos para su subsistencia, pero se encuentra más próxima a la idea de ausencia de ánimo de lucro en sentido objetivo, que a una interpretación que las permita el ejercicio de cualesquiera actividades organizadas para la obtención de una ganancia, con tal de que la misma no sea objeto de reparto: su dedicación a explotaciones económicas, cuando no constituyen las propias de su fin, se encuentra, si no absolutamente prohibida, sí condicionada. La limitación del ejercicio de explotaciones económicas se encuentra al servicio de garantizar la coherencia con el fin a que deben dirigirse: *no se pretende impedir la obtención de una ganancia*, siempre y cuando se aplique al cumplimiento de sus fines, sino evitar que su logro —el ánimo de conseguirla— se erija en la medida de sus actuaciones.

2. Un sector de la doctrina insistirá en cifrar la ausencia de ánimo lucrativo en la *irrepartibilidad del beneficio*, destacando su *afección al cumplimiento de los fines* que constituyen su objeto, y haciendo hincapié en que es *el destino* (los fines) y no *el origen* de las rentas (que puedan derivar de actividades económicas) lo determinante a la hora de concederles incentivos fiscales. Pero, a mi juicio, resulta necesario introducir la reflexión de hasta qué punto el propósito de obtener una ganancia, *aunque no sea objeto de reparto*, se concilia o contradice sus fines esenciales.
3. El propósito de obtener una ganancia, *aunque no sea objeto de reparto*, tiene consecuencias: en la organización necesaria para su logro, en las decisiones que orientan su rumbo, y en la forma de desenvolver su actividad. La concreta explotación dedicada a obtenerla, *se organizará en torno a criterios que permitan maximizarla*, lo que supone, a la postre, que el provecho de las prestaciones sólo alcanzaran a quienes posean los medios para adquirir los bienes y servicios objeto de dicha actividad, ya que éstos *sólo serán proporcionados en el momento, lugar, modo, cuantía y calidad que procuren la máxima ganancia*. Ello, ciertamente, carece de relieve en las actividades ajenas, pero no así en las que constituyen sus fines, lo que nos lleva a concluir que *las actividades que constituyen su finalidad estatutaria no pueden desarrollarse como explotación económica "lucrativa"*, sin que ello restrinja el ámbito de los posibles beneficiarios o menoscabe o perturbe el óptimo cumplimiento de los fines de interés general. Dichas actividades, más que criterios de mercado, deberían seguir pautas semejantes a las que presiden la exigencia de tasas en los servicios que presta la Administración, partiendo del techo máximo que represente en su conjunto el coste del servicio y sin perjuicio de modular individualmente su cuantía, evitando que pueda producirse una restricción de los potenciales destinatarios.
4. La vigente Ley 49/2002 distingue entre explotaciones económicas propias de su objeto y explotaciones económicas ajenas a su finalidad específica, que se encuentran prohibidas como regla general, aunque se consientan dentro de ciertos límites (art. 3.3º). Estas últimas eran

identificables con las “actividades mercantiles” de la anterior Ley 30/1994. No obstante, la nueva Ley ha prescindido de dicha polémica expresión. Ahora sólo habla de «explotaciones económicas», definiéndolas en los amplios términos con que ya figuraban retratadas en el IS o en el IAE. Pero ello no implica que las que se desarrollen en cumplimiento de sus fines puedan ser ejercidas bajo el criterio de la maximización del beneficio.

OCTAVA: La utilidad pública en las asociaciones

1. Tradicionalmente, se había considerado que la declaración de utilidad pública era un acto de naturaleza *discrecional*, fruto de su consideración como medida de fomento de organizaciones que coadyuvan al cumplimiento de fines encuadrados en la competencia de la Administración. Así parecía respaldarlo no sólo la propia letra de la Ley, sino también un importante sector de la doctrina e incluso de la jurisprudencia. Dicho criterio ha cambiado y, sin perjuicio de que en el ámbito de determinadas Comunidades Autónomas, en lo que concierne a sus propios tributos, éstas puedan atribuirle ese carácter, en lo que se refiere a la declaración de utilidad pública de la LODA, la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene considerando actualmente que tiene carácter *reglado*.
2. Ha existido cierta disputa entre el Gobierno central y el de algunas CCAA en orden a la competencia para el reconocimiento de utilidad pública (de análogo modo que se ha producido también en el caso de las subvenciones en general). El Tribunal Constitucional se ha pronunciado, sin embargo, en sus sentencias núms. 133/2006 y 134/2006, de 27 de abril, así como en su STC 31/2010, de 28 de junio, relativa al Estatuto de Autonomía de Cataluña, en el sentido de que como quiera que el principal efecto de dicha declaración lo es en materia tributaria estatal, la competencia corresponde al Estado *ex art. 149.1.14 CE*, sin perjuicio de la declaración que dichas CCAA puedan efectuar en el ámbito de sus propios tributos.

NOVENA: El tratamiento fiscal de las ONGDs

1. El tratamiento fiscal de las ONGDs, a partir de la Ley 23/1998, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, ha tenido una letra lo suficientemente ambigua como para determinar que la interpretación dada desde la propia Administración tributaria haya sido más que vacilante. Si en un inicio, bajo la sola vigencia de la Ley 30/1994, las ONGDs no aparecían especialmente subrayadas en su texto, aunque, desde luego, sus fines estaban expresamente contemplados en dicha Ley y, por consiguiente, podían gozar del régimen tributario especial, el afán de protagonismo y de omnicomprensión que presidiría el dictado de la posterior Ley 23/1998 llevaría a dicha Ley sectorial a la incorporación a su texto de los aspectos fiscales y otras medidas de fomento a la cooperación no gubernamental, otorgándose, en ese sentido, una

especial atención a las ONGDs. Lo desafortunado de dicha estrategia de visibilización es que, para dar notoriedad a dicho tipo de fines y organizaciones, se pusiera en riesgo no sólo la seguridad jurídica en punto al alcance del régimen fiscal de la Ley 30/1994, que se quiso que mantuvieran, sino la propia igualdad de trato entre entidades sin fin de lucro, cuyos fines de interés general (a diferencia de épocas pasadas, en los que se distinguía entre benéficos, culturales, científicos, docentes...) recibían en la misma un tratamiento fiscal uniforme, sin perjuicio de la posibilidad general de priorizar ciertas actividades, pero en el ámbito de los incentivos al mecenazgo, no en el de su propio régimen tributario.

1. Aunque bajo la vigencia de la Ley 30/1994, una vez aprobada la Ley 23/1998, no faltaban argumentos para sostener que la intención de esta última fue la de erigir a las ONGDs como una «nueva categoría» de entidades sin fin de lucro, cuya definición desbordaría el concepto adoptado por la Ley 30/1994, pero a las que, no obstante, respetando la «forma», se les habría atribuido el mismo régimen fiscal que a éstas, lo que —según una línea interpretativa que he rechazado—, equivalía a que aquellas ONGDs constituidas como «asociación» pudieran disfrutar del régimen tributario especial establecido por dicha Ley, *estuvieran o no declaradas de utilidad pública*, con tal de que estuvieran inscritas en el/los Registros de ONGDs (en principio, tanto en el de la AECID como en los autonómicos de idéntica naturaleza), considero que dicha interpretación no era la correcta. A pesar de la literalidad de ciertos preceptos de la Ley 23/1998 (señaladamente, de sus artículos 33.2, último inciso, y 35), estimo que no hay méritos suficientes para entender que esta última Ley quisiera suprimir la igualdad entre entidades sin fin de lucro, modificando la Ley 30/1994 en relación a las ONGDs, sino que más bien, con independencia del juego parlamentario y las declaraciones políticas que impregnaron su tramitación, su pretensión fue fundamentalmente «pedagógica», en el sentido de que, más que innovar, quiso reproducir lo que ya resultaba de la aplicación de las normas fiscales en aquel momento vigentes.
2. Aunque la posterior Ley 49/2002 no constituye precisamente un dechado de perfección técnica y en cierta medida parece reproducir los defectos y ambigüedades de la Ley 23/1998 —lo que, de nuevo, trae como consecuencia que se puedan seguir sosteniendo interpretaciones disímiles—, me inclino a considerar, entre las distintas lecturas que se han examinado, que la Ley 49/2002 se encuentra no sólo más próxima al tratamiento homogéneo que inició su predecesora, la Ley 30/1994, sino que decididamente abunda en esa misma línea, desentendiéndose de una singularización de las ONGDs que las convirtiera en entidades privilegiadas —privilegio que, en rigor, solo alcanzaría a las que fueran asociaciones— respecto de otras entidades sin fin de lucro también con forma de asociación que, en defecto de su declaración de utilidad pública, se ven abocadas a aplicar el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas y no el de las entidades sin fin de lucro, con la importante consecuencia de que tampoco podrían ser consideradas

entidades beneficiarias del mecenazgo, perdiendo atractivo para la financiación privada.

3. El régimen de la Ley 49/2002 no es el régimen fiscal de las fundaciones, de las asociaciones de utilidad pública, de las ONGDs... es el régimen fiscal de las «entidades sin fin de lucro». El concepto de «entidad sin fin de lucro» constituye, como la propia Exposición de Motivos de la Ley se encarga de subrayar, uno de los tres pilares básicos en que se apoya dicho régimen especial. Ello implica que sus requisitos y condiciones no pueden interpretarse desde la sola perspectiva del régimen jurídico civil o administrativo que corresponda individualmente a cada una de las figuras inicialmente seleccionadas, de manera que, en mi sentir, más allá del brindis a la visibilidad de dichas entidades que supone su expresa mención en la letra c) de su artículo 2, hay que considerar superados —suprimidos— los particularismos que, eventualmente, cupiera entender que dispuso la Ley 23/1998, considerando por tales la dispensa de la declaración de utilidad pública en el caso de las asociaciones y la obligatoriedad, con carácter general para todas las ONGDs, de su inscripción en el Registro de la AECID (o en los autonómicos, en su caso) como requisito *sine qua non* para el disfrute del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro; obligatoriedad de registro cuya duplicidad —o triplicidad— con su inscripción en otros, tanto en razón de su naturaleza como de su ámbito territorial, y con la propia evaluación que ya se realiza por los Protectorados (en el caso de las fundaciones) o los órganos encargados de su declaración de utilidad pública (en el caso de las asociaciones), no se compadece, a mi modo de ver, con las exigencias constitucionales del derecho de asociación y, más ampliamente, con la participación de todos los ciudadanos, y de los grupos en que se integran, en la vida política, económica, cultural y social (art. 9.2 CE).
4. El «registro correspondiente» a que, con carácter general, se refiere el art. 3.7 de la Ley 49/2002 es aquel que permita verificar o constituya un paso previo de la constatación de que se trata de entidades que carecen de fin de lucro y persiguen fines de interés general, facilitando el control y vigilancia de la Administración —lo que no sucede de igual manera con la inscripción en el Registro de la AECID, pese al intento reglamentario— por lo que, en principio, el registro a que alude dicho art. 3.7 no podría ser otro que el correspondiente a su naturaleza jurídica.
5. Tras la Ley 49/2002, la obligatoriedad de su inscripción en el registro de ONGDs (en el de la AECID o en los autonómicos) sólo procede como condición para que puedan ser beneficiarias de subvenciones y ayudas computables como AOD, sin que tal inscripción las libere de estar declaradas de utilidad pública para poder acogerse al régimen fiscal establecido por esta Ley.
6. El examen del actual Reglamento del Registro estatal de ONGDs conduce a considerar que se excedió en su papel: Impregnado de cierto

aroma recentralizador y particularista, fruto de la respuesta condicionada tanto por la percepción de la creciente —y en ocasiones desconcertante— actividad internacional de las CCAA, como por el imparable protagonismo de las ONGDs, que de su práctica irrelevancia han pasado a gestionar un cuantioso volumen de recursos con destino a la cooperación internacional (lo que le ha conducido a promover, por encima de su finalidad fundamental —la publicidad— a un tipo de entidades con capacidad de gestión), el Reglamento del Registro de la AECID abordaría su propósito asido de la tributación como vía justificadora, a semejanza de la declaración de utilidad pública, pero situando el centro de gravedad en dicha Agencia estatal, tanto frente a los registros correspondientes a su naturaleza jurídica y a los órganos encargados de su declaración de utilidad pública como en relación a los registros autonómicos de idéntico fin, respecto de los que deja en duda la suficiencia de la inscripción en los mismos para disfrutar del régimen fiscal especial de las ESFL o la posible diferencia en los requisitos para el acceso a dichos registros y, por ende, al disfrute del repetido régimen fiscal, según el lugar en que se hayan inscrito. Todo lo cual, con independencia de que pueda o no compartirse el designio perseguido, hubiera requerido, a mi juicio, algo más que una mera norma reglamentaria, especialmente en lo que se refiere a los condicionamientos al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

DÉCIMA: La exclusión de las asociaciones extranjeras que persigan fines de interés general

1. Aunque nuestro Ordenamiento, en principio, no impone ninguna traba a la actuación en España de asociaciones extranjeras, no es menos cierto, sin embargo, que se las omite por completo tanto al regular la declaración de utilidad pública como al enumerar las entidades susceptibles de gozar del régimen fiscal de la Ley 49/2002, que sólo contempla, en lo que se refiere a las entidades foráneas, a «*las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones*», sin hacer alusión a ninguna otra tipología, ni formular siquiera salvedad alguna respecto de las pertenecientes a otros países de la UE. A mi juicio, dicha omisión comporta que, con arreglo a nuestro Derecho interno, ni las asociaciones extranjeras ni sus delegaciones puedan acogerse a la Ley 49/2002. Estas últimas podrán disfrutar, en su caso, del régimen especial de las entidades parcialmente exentas del IS, pero no pueden optar al régimen de las ESFL, ya que la LODA ni contempla la posibilidad de calificar de utilidad pública a las asociaciones extranjeras —lo que impide su acogimiento a la Ley 49/2002 al amparo de su art. 2.b)—, ni previene tampoco la posibilidad de referir exclusivamente dicha declaración a sus establecimientos o delegaciones en España. Y, menos aún, que asuma la calificación que haya podido otorgarles el país de procedencia.
2. Ciertos autores ha sostenido la equiparación de fundaciones y asociaciones en la medida en que estas últimas persigan fines de interés

general. No comparto dicha opinión, de *lege data*. Estimo que la comparación de las asociaciones extranjeras, antes que con las fundaciones, habría de establecerse con las asociaciones españolas que persigan igualmente fines de interés general. Pero tampoco éstas van a poder disfrutar por ese solo motivo del régimen de la Ley 49/2002. No basta con que los socios o fundadores hayan manifestado en sus estatutos que los fines cuyo logro se proponen son de interés general, como tampoco lo es, en el caso de las extranjeras, que el Estado de su constitución haya declarado que lo sean, o que, en mérito de los mismos, las dispense un trato fiscal de favor (lo que, obviamente, habrá realizado desde la perspectiva de su propio Ordenamiento e, incluso, de la utilidad que aquéllas puedan reportarle). Es preciso que se haya declarado por los órganos competentes de la Administración española, y a la luz de nuestro Derecho, que los fines que persiguen son de utilidad pública y se haya acreditado en la práctica que efectivamente reportan dicha utilidad. Una asociación española de utilidad pública y una asociación extranjera no se encuentran conforme a nuestro derecho doméstico en una posición comparable que permita entender infringido el principio de igualdad.

3. Tampoco en el ámbito de la fiscalidad internacional cabe encontrar apoyo para sostener una supuesta vulneración del principio de igualdad. A salvo los compromisos adquiridos mediante la suscripción de Convenios y Tratados Internacionales, nuestro Estado no sólo no se encuentra constreñido por la calificación de utilidad pública que haya podido efectuar el Estado de constitución de dichas asociaciones, sino que ni siquiera viene obligado a reconocer la personalidad jurídica que puedan haber alcanzado conforme a un sistema jurídico foráneo, toda vez que España no suscribió el Convenio Europeo núm. 124 de 1986, sobre reconocimiento mutuo de la personalidad jurídica de las Organizaciones Internacionales no gubernamentales. Esta conclusión viene avalada, asimismo, por el párrafo 11 de los Comentarios al art. 24.1 del MCOCDE, en el que se señala que dicho artículo no obliga a un Estado contratante que tenga establecidos beneficios fiscales especiales a favor de los establecimientos sin fin de lucro dedicados a actividades de utilidad pública, a que conceda dichos mismos beneficios a los establecimientos similares del otro Estado signatario cuando sus actividades no estén llamadas a reportarle ventaja alguna. De esta forma, por un lado, se establece una correlación entre el sacrificio presupuestario del Estado concedente del beneficio y la ventaja que la actividad del establecimiento sin fin de lucro (la minoración del gasto público) le proporciona al realizar actividades de interés general que, en otro caso, pudiera verse obligado a realizar. Por otro lado, se evitan las transferencias fiscales de un Estado a otro, derivadas de la concesión de beneficios a entidades cuya actuación redunde en provecho del otro Estado (incluso de un tercero), a costa del Estado concedente y sin ninguna contrapartida para éste (lo que supondría, a la postre, una financiación de los servicios de interés general del otro Estado) y, en tercer lugar, implica también una reserva sobre los fines, actividades y

condiciones en los que determinadas entidades van a ser consideradas de utilidad pública a efectos fiscales.

4. La conclusión expuesta en los números anteriores varía cuando nos encontramos ante asociaciones de otros países de la Unión Europea que pretendan ejercer las libertades económicas que garantizan los Tratados. La primacía del Derecho comunitario impone en este caso otra solución, cobrando pleno vigor —ahora sí— los argumentos expuestos por los autores estudiados en pro de su equiparación. Aunque, adviértase: la conclusión que aquí se alcanza no lo es en mérito de un supuesto derecho a la igualdad entre nacionales y extranjeros —que el art. 14 CE y el art. 28-II Cc. no parecen respaldar—, sino por mor de las exigencias del Derecho de la UE, las cuales, por otra parte, contemplarán también otras restricciones como consecuencia de la eventual concurrencia de razones imperiosas de interés general.

UNDÉCIMA: Las «fundaciones extranjeras», desde la perspectiva del derecho doméstico

1. La Ley 49/2002 no dice que, cumpliendo los requisitos de su art. 3º, sean «entidades sin fin de lucro» las «*fundaciones extranjeras*», ni que lo sean las «*fundaciones no residentes*» en territorio español, ni en modo alguno dispone que tengan esa consideración los «*establecimientos permanentes*» de las fundaciones no residentes. No, no lo dice. Como tampoco afirma que las «delegaciones de fundaciones extranjeras» —que es de las que habla— sean sujetos pasivos del IRNR. Y, en fin, tampoco resulta aceptable, por irrisorio, que el régimen fiscal de dichas entidades no alcance a la imposición de las rentas eventualmente obtenidas en nuestro país, si se las considera sujetas al IRNR, a causa de que dicho impuesto no es mencionado en la Ley 49/2002, supuestamente por error.
2. La solución de considerar que las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas» son sujetos pasivos del IRNR, dado que carecen de personalidad jurídica propia y las fundaciones a que pertenecen son entidades no residentes, pero que, sin embargo, ello no impide que puedan aplicar el régimen de la Ley 49/2002 —a pesar de que ésta sólo se refiera al IS—, dada la remisión que a dicho impuesto efectúa el art. 18 TRLIRNR, no resulta convincente, aunque —tal vez llevadas por la inercia— haya tenido el beneplácito de la doctrina y de la propia Administración.
3. Las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas» —que son las que exactamente menciona la Ley 49/2002— no son sujetos pasivos del IRNR, como se afirma: la citada Ley no lo contempla y el aludido artículo 18 del que, luego de considerarlas sujetas al IRNR, quiere deducirse el reenvío al régimen especial de la Ley 49/2002 en punto al IS, en puridad,

a lo que remite es al régimen general y, además, exclusivamente en cuanto a la base.

4. La aplicación de la normativa del IRNR a las delegaciones, teniéndolas por establecimientos permanentes, produce ciertas distorsiones, pues ni todos los EPs son delegaciones ni todas las delegaciones pueden considerarse EPs. Como tampoco cabe identificar delegación, sucursal y EP. Con ello se olvida que el concepto de EP se encuentra ligado al ejercicio de actividades económicas, lo cual resulta lógico en la normalidad de los casos en que hablamos de entidades de mercado, pero no siempre procede cuando se trata de entidades sin fin de lucro. Otro tanto ocurre con el principio de «empresa separada», que es la regla general en el IRNR, pero que no se compadece con la contemplación unitaria de la fundación extranjera en o desde España a través su delegación, que es lo que se impone desde su régimen sustantivo. En este sentido, la mención en el art. 2.d) de la Ley 49/2002 de las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas», incluyéndolas como sujetos del régimen fiscal entronizado por dicha Ley no es sino reflejo del tratamiento que la Ley 50/2002 ya les dispensa: a saber, la *cuasi-personalización* de dichas delegaciones y su plena equiparación a las fundaciones españolas.
5. La técnica utilizada en la Ley 49/2002 es bien distinta de la del Reglamento de Fundaciones Culturales de 1972 y, sobre todo, en tiempo ya más cercano, de la Ley 30/1994: el art. 41 de esta última definía como entidades sin fines lucrativos a «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública», *sin distinción de residencia o nacionalidad*, y el papel que jugaba su DA 16ª era, precisamente, el de restringir para las fundaciones extranjeras el alcance de dicho artículo 41, al estipular que para ellas el régimen fiscal especial quedaba circunscrito a las actividades de sus *delegaciones* en España. Ello significaba: 1º) que eran las fundaciones extranjeras —y no sus delegaciones— las que se configuraban como «sujetos» del régimen especial; 2º) que *quedaban claramente descartadas las que no operasen mediante dichos establecimientos*; y, 3º) que *los beneficios del régimen fiscal quedaban limitados a las actividades que dichas fundaciones desarrollasen en España a través de sus delegaciones*. El planteamiento de la Ley 49/2002 es otro.
6. El hecho de que, a diferencia de su predecesora, la Ley 49/2002 configure a las «delegaciones» como entidades susceptibles de integrar «el concepto de entidad sin fin de lucro» —uno de «tres pilares básicos» de dicho régimen fiscal—, no sólo no es, en modo alguno, anecdótico, sino que tiene una importancia capital: implica su consagración como «sujeto» independiente de su casa matriz a efectos tanto de la aplicación de dicho régimen tributario (su sujeción se produce al IS) como en orden a los incentivos fiscales al mecenazgo. A ello no empece su carencia de personalidad jurídica, pues vendría amparado por el art. 35.4 LGT en conexión con lo establecido en la Disposición final segunda de la LIS-

2014, que preceptúa que «Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el título II de la Ley 49/2002 —y entre ellas, por tanto, las «delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones»—, *tendrán el régimen tributario que en ella se establece*». Y, como vimos, lo que en ella se establece, según resulta de su título II, es la tributación de todas ellas en el Impuesto de Sociedades, como confirma el art. 5 de dicha Ley. Todo ello, al margen de que, además, el art. 9.2 de la LIS-2014 dispone su exención parcial en el Impuesto de Sociedades, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002 y como resulta obvio, para que estén exentas *previamente han de estar sujetas* a dicho Impuesto. Es la «delegación» que han de mantener en España, y no propiamente la fundación extranjera, la que se configura como «entidad sin fin de lucro» —como sujeto a efectos tributarios— y, por consiguiente, conforme al art. 8.1 LIS-2014, tendría la consideración fiscal de «entidad residente», toda vez que el art. 7 de la Ley 50/2002 dispone que el mantenimiento de la delegación en territorio español constituirá su domicilio a los efectos de la misma.

7. Las consecuencias prácticas de la tesis que se defiende y las que resultan de la aplicación de la interpretación contraria no son, ciertamente, relevantes, en tanto en cuanto en ambos casos, uno de forma directa y otro por remisión (máxime, si se le añaden interpretaciones creativas para que encaje cuando no encaja su letra), conducen a la aplicación del Impuesto sobre Sociedades. Adviértase que hasta los impresos de declaración —el modelo 200— son los mismos en el caso del IS y del IRNR de los establecimientos permanentes. Ahora bien, aunque en la mayoría de los casos pudiera ocurrir que no tenga consecuencias, es lo cierto que la consideración de las delegaciones como establecimientos permanentes sujetos al IRNR, además de que no es lo que dice la Ley 49/2002, puede resultar perturbadora tanto en los casos en que la fundación no ejerce actividades económicas como en los supuestos de pluralidad de lugares en que la delegación de la fundación extranjera ejerza sus actividades.

DUODÉCIMA: Fines y actividades

1. A diferencia de las asociaciones e incluso de las sociedades mercantiles, es de lamentar que la Ley de Fundaciones no haya impuesto a los estatutos una determinación más precisa de sus fines y una más clara y precisa adecuación de las actividades que se proponen realizar a la naturaleza de los mismos. Coincido, pues, en este sentido, con aquellos autores para quienes la permisión de que se consignent fines abiertos e indeterminados, aunque flexibiliza la actuación de la entidad y facilita su adaptación a nuevas necesidades sin tener que pasar por una modificación estatutaria, no sólo contribuye a la confusión entre fin y objeto de la entidad, sino que supone el riesgo de que no se sepa cuál es su función y el interés general al que efectivamente sirven. Una mejor delimitación de los fines ayudaría a garantizar la adecuada correlación

que debería existir entre fines asumidos y actividades previstas para su realización, lo que tiene trascendencia en orden a la aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002, especialmente de su artículo 7, en cuanto que la ausencia de menciones estatutarias específicas precisarán por la entidad sin fin de lucro una acreditación, vía prueba, que puede resultar complicada.

2. Resulta inexcusable la conexión entre los fines y las explotaciones a que se refiere el art. 7 de la Ley 49/2002, y no sólo en el caso de las de los apartados primero a décimo de la lista contenida en dicho precepto, sino también por lo que concierne a las de los apartados undécimo y duodécimo, aunque el vínculo exigible no habrá de ser igual de estrecho en las actividades principales que en las complementarias y mucho menos en las de escasa relevancia, situadas en el otro extremo del gradiente, respecto de las cuales cabría predicar su ajenidad, su pura instrumentalidad al servicio, tal vez, de la mera oportunidad de negocio, pero cuya exigua, por no decir inexistente, trascendencia, tanto por lo que respecta a la propia naturaleza de la entidad sin fin de lucro, como por lo que concierne a su nula repercusión en el tráfico económico, autorizan que puedan ser desarrolladas sin demérito del régimen fiscal: *de minimis non curat lex*.

DECIMOTERCERA: Destino de las rentas e ingresos.

1. La finalidad de las ESFL no es obtener beneficios, ni acumularlos, sino destinarlos a los fines que las justifican. De ahí, la exigencia de que dediquen a su cumplimiento, al menos, el 70% de sus rentas e ingresos, dedicando en el resto a incrementar la dotación. La fórmula de la *afección de rentas*, adoptada por la Ley 30/1994 (frente a la del porcentaje sobre el patrimonio, que fue la alternativa durante el debate parlamentario en aquella Ley), se ha mantenido en la Ley 49/2002. Pero se han introducido modificaciones. Así, la mayor amplitud del plazo establecido para materializar el destino de las rentas, al que se añade la posibilidad de dotar las reservas para su utilización en períodos de menores ingresos, lo que permite superar alguna de las críticas que cupiera efectuar al sistema.
2. El Reglamento de fundaciones de competencia estatal aprobado en 2005, con una técnica cuestionable desde una interpretación rigurosa y estricta del principio de legalidad, procedió a alterar —dentro de su ámbito de aplicación—, el sistema de cálculo de las rentas e ingresos que deben afectarse al cumplimiento de los fines de interés general de las fundaciones, abandonando el método de cálculo analítico que había adoptado el art. 27 de la Ley 50/2002 (prácticamente coincidente, salvo en algunos detalles, con el establecido por el art. 3.2º de la Ley 49/2002) y adoptando en su lugar otro método de carácter sintético, que parte del «resultado contable», sobre el cual se efectúan seguidamente una serie de ajustes positivos y negativos para llegar a la base sobre la que se

calcula el referido porcentaje del 70%. Dicho cambio no puede representar, en lo que concierne a las entidades que nos ocupan, una variación sobre el resultado de aplicar el art. 3.2º conforme al método analítico que se desprende del mismo. El que las normas contables sigan el método sintético del Reglamento de Fundaciones no resta un ápice a esta conclusión. Otra cosa es que, a efectos prácticos, las ESFL vengan forzadas a aplicar un método de cálculo distinto del descrito en dicho artículo 3.2º, pero, insisto, ello no supone su prevalencia sobre la norma tributaria. El que el art. 3.8º de la Ley 49/2002 haya establecido como requisito para reconocer a las entidades a que se refiere su artículo 2º, el que éstas deben cumplir «las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias», no significa en absoluto la subordinación de lo establecido en este artículo a lo que puedan disponer aquellas normas mercantiles y contables. Antes bien, el requisito del art. 3.8º se ha establecido más que como norma de reenvío que pueda alterar lo dispuesto en la Ley 49/2002, como una garantía de que las entidades seleccionadas en su art. 2º no defraudarán las expectativas de la Ley fiscal, en cuanto la permite confiar que dichas entidades están dotadas de un sistema de información capaz de brindar una imagen fiel de su situación económico-financiera y patrimonial que, en última instancia, posibilitará la comprobación de que satisfacen los objetivos tutelados por la norma tributaria.

DECIMOCUARTA: Explotaciones económicas.

1. La Ley 49/2002 pretende superar las incertidumbres y controversias que suscitadas bajo la vigencia de la L30/1994, a cuyo fin establece un tratamiento de las explotaciones económicas distinto, articulado sobre cinco ejes principales: (1) La adopción de un concepto amplio y tradicional de explotación económica, que identificará con la ordenación por cuenta propia de los factores productivos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. (2) El establecimiento de una lista *tasada* de explotaciones económicas exentas desarrolladas en cumplimiento de sus fines, que operará de forma *automática* y sin implicar que las que no se encuentren dentro de la misma deban ser consideradas *ajenas*, sino, simplemente, que no gozarán de exención. (3) La prohibición «atenuada» del ejercicio de explotaciones económicas ajenas a su objeto, basada en la ponderación de la cifra neta de negocio de las explotaciones no exentas ajenas respecto de los ingresos totales de la entidad, cuyo límite se fija en el 40%. (4) Sujeción y no exención de las explotaciones económicas ajenas al objeto o finalidad propia de dichas entidades; y (5) La exigencia de que las explotaciones económicas no exentas no vulneren las normas reguladoras de la defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad (límite cualitativo).

2. A resultas de dicho sistema, las cuestiones suscitadas bajo la anterior Ley han pasado, de girar en torno a si la entidad desenvolvía sus fines mediante una explotación económica, a centrarse en si ésta se encuentra entre las declaradas exentas en el art. 7 de la Ley. Ello constituye uno de los aspectos diferenciales respecto de las entidades parcialmente exentas del título VII, capítulo XIV, del actual LIS-2014, pues para ellas el art. 110 de la citada Ley sigue disponiendo que la exención establecida respecto de las rentas derivadas de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas.
3. La novedosa exclusión del **arrendamiento del patrimonio inmobiliario** como actividad económica, suscita la duda de si éste queda excluido, *en todo caso*, o si, por el contrario, dada la expresión que se utiliza en el último inciso del art. 3.3º («a estos efectos») sólo deja de reputarse como explotación económica *a los efectos del límite del 40 por ciento que impone el art. 3.3º*, quedando sujeta en todo lo demás, al mismo tratamiento que el de las restantes explotaciones económicas. Nos inclinamos por esta última interpretación.
4. La lista de explotaciones exentas del art. 7 constituye el nervio central del régimen fiscal especial: determina la exención o no de las explotaciones en el IS y, por referencia, de los demás tributos, e interviene en el cómputo del límite hasta donde se permiten actividades ajenas, por cuanto en él sólo se toman en cuenta las explotaciones no exentas y ajenas (las propias de su objeto no computan, aunque no estén exentas)
5. La redacción del art. 7, plantea problemas interpretativos en orden a las **explotaciones auxiliares o complementarias** y las de **escasa relevancia**, en cuanto que literalmente exige que se desarrollen «en cumplimiento» de los fines. Me inclino a considerar que sí es exigible que dichas explotaciones auxiliares o complementarias se desarrollen «en cumplimiento» de los fines, aunque *no en el mismo sentido estricto y riguroso que resulta exigible a las explotaciones principales*. Su forma de cumplirlos consiste en *completar o coadyuvar* en la realización de aquellas actividades a través de las cuales se da cumplimiento directo a sus finalidades estatutarias. Es, pues, preciso, que las explotaciones accesorias mantengan una conexión con la explotación o actividad principal —que, en todo caso, ha de ser siempre propia de los fines de interés general de la entidad—, que se traduzca en una mejora de la calidad o en la cantidad del servicio, o que facilite materialmente su prestación. En la medida, pues, en que completen o colaboren con las principales en la realización de los fines no serían reputadas ajenas; es decir, se consideraría que se desarrollan en cumplimiento de las finalidades estatutarias. No obstante, el mero hecho de que proporcionen recursos económicos, de que contribuyan *financieramente* a la realización de la actividad principal, sin otra relación con los fines de

la entidad, no es suficiente. La intención del precepto no es proteger fiscalmente las oportunidades de negocio de la ESFL.

6. El mayor o menor grado de vinculación con los fines a efectos de su calificación como complementarias o auxiliares, debe medirse atendiendo no sólo a su dimensión cuantitativa y a su contribución material a las explotaciones o actividades a que sirven de complemento, sino teniendo también presente el hecho de que las que se declaren exentas no van a someterse a las normas de defensa de la competencia, y que ello sólo resulta admisible cuando dichas explotaciones no son susceptibles de producir perturbaciones (serias) en ese ámbito.
7. Las *explotaciones de escasa relevancia* constituyen la relación más laxa que la Ley 49/2002 admite para que las explotaciones económicas puedan reputarse exentas, ya que, precisamente por su exigua significación, ni ponen en riesgo el carácter no lucrativo de la entidad, ni representan una amenaza seria que afecte al equilibrio entre la entidad beneficiaria y sus competidoras (su equivalente en el terreno comunitario serían las ayudas *de minimis*, conforme al viejo aforismo «*de minimis non curat lex*»).
8. Desde el punto de vista de la congruencia interna del requisito, la referencia a la normativa reguladora de **defensa de la competencia** debe valorarse en un sentido distinto al que tenía en la L30/1994, porque ahora no se refiere a las «explotaciones asistenciales», ni a las explotaciones económicas auxiliares o complementarias de las mismas, sino exclusivamente a las explotaciones económicas ajenas al interés general.

DECIMOQUINTA: Beneficiarios.

1. El propósito del requisito del art. 3.4^o es evitar eventuales subterfugios que permitan la constitución de ESFL («aparentes»), bajo cuya forma puedan sus fundadores seguir aprovechándose del patrimonio afecto, en condiciones fiscalmente privilegiadas, tras haberse asegurado una posición de dominio (como patronos, directivos, etc.). El requisito no impide que puedan beneficiarse *como cualquier otro usuario*, pero plantea la cuestión de si la expresión *destinatarios principales* autoriza una interpretación que, sin cuestionar el principio básico, les permita algún beneficio especial, siempre que ese beneficio incidental tenga una relevancia insignificante en relación con la función social desarrollada por la entidad. Nos hemos inclinado por una respuesta negativa, sobre la base de la propia literalidad del precepto, como por la consideración de que admisibilidad de que fundadores, patronos, etc., puedan disfrutar de los bienes y servicios de la entidad, tiene su fundamento *en su pertenencia a la categoría genérica de beneficiarios*, sin que quepa establecer entre ellos un trato desigual, desprovisto de un fundamento objetivo y razonable [art. 23 c) L50/2002].

2. Entre las excepciones a este requisito, plantea especial problema la relativa a las actividades de I+D, que entendemos no pueden quedar excepcionadas por impedirlo la propia normativa sustantiva [art. 3 L50/2002 y art. 32.1.a) LO1/2002], y aunque el precepto no las mencione (y precisamente por ello), la relativa a las fundaciones laborales, establecida mediante su asimilación a colectividades genéricas por la L50/02.
3. La justificación de esta excepción relativa a las actividades de asistencia social o deportivas radica en evitar que determinadas asociaciones puedan quedar excluidas del régimen fiscal, en un campo especialmente sensible socialmente. Se trata, en suma, de entidades animadas más por el principio de *ayuda mutua* que en el *altruismo*, que es en el que se basa fundamentalmente este régimen fiscal. Ahora bien, debe advertirse que la excepción se refiere exclusiva y estrictamente a las actividades de asistencia social o deportivas y no a otras que pudieran desarrollarse concurrentemente por la asociación o fundación de que se trate.
4. La condición que establecen tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002 en relación a las fundaciones para la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico resulta en cierta medida superflua (como si el hecho de que pasen a formar parte de una fundación, supusiera la desaparición de dichos deberes, siendo preciso imponerlos nuevamente), más bien parece una excusa ante la conciencia de estar utilizando una categoría en la que no encaja con facilidad, pero que el Legislador vislumbra como un posible vehículo para solucionar otro problema: el de la financiación de dicha conservación y restauración. Si son bienes que trascienden del interés particular de sus propietarios por formar parte del patrimonio histórico de la Sociedad, ésta, sin duda, debe tomar parte activa. Bajo esta perspectiva, más allá de la concesión de un régimen tributario privilegiado, se revela nuevamente la concepción del Legislador sobre el papel de las ESFL como *entidades cuya función es captar recursos del sector privado*, para cubrir déficits a los que el Estado no puede dar solución.

DECIMOSEXTA: Gratuidad de los cargos.

1. El objetivo que se pretende con la exigencia de gratuidad, es claro e irrenunciable: evitar que bajo la veste de entidades sin fin de lucro, se refugien verdaderas entidades lucrativas que utilicen la retribución a quienes componen sus órganos rectores, como vehículo fraudulento para el reparto de auténticos beneficios.
2. Ahora bien, sentado lo anterior, cuando la actividad y dedicación que se requiere de las personas que encarnan los órganos de gobierno y representación de dichas entidades, ya se trate del ejercicio de las *funciones propias* de tales cargos (como se admite para las asociaciones de utilidad pública y para las entidades deportivas que se señalaron), ya

consista en la prestación de *servicios distintos* (como se admite también tanto por este art. 3.5º, como por el art. 15.4 de la Ley 50/2002), supongan una verdadera dedicación profesional —esto es, cuando la retribución corresponda a la prestación de unos servicios reales y no a la obtención encubierta de un dividendo—, la exigencia de gratuidad puede actuar en demérito de su cabal funcionamiento, al desincentivar a personas capacitadas para dirigir dichas entidades con el interés y el empeño que reclaman sus fines; salvo que se pretendan unos órganos rectores no ya gratuitos, sino meramente honorarios y ajenos a la gestión ordinaria, de forma que el pulso de la entidad y las propias decisiones vengán predeterminadas en la práctica, por otras instancias subalternas de la misma. Pensamos, en este sentido, que tanto la Ley 50/2002, como la Ley 49/2002, debieron haber dado un paso más.

3. A pesar de esta opinión favorable *de lege ferenda*, entiendo también, con otros autores, que resulta necesario establecer límites; límites que, sin necesidad de reeditar la histórica *décima*, pueden establecerse mediante la *combinación* de diversos parámetros (desde la referencia a los niveles retributivos de la función pública, pasando por tomar en consideración el tamaño, rentas, patrimonio, sector de actividades en que desenvuelvan su objeto, objetivos a cumplir conforme al plan de actuación, u otros adecuados tanto en relación a los servicios a remunerar como a las características de la ESFL).
4. En relación a la gratuidad de los cargos de administrador en las sociedades participadas, la Ley debiera haber aclarado que se refería no sólo a los administradores que «representen» a la ESFL, sino también a todos aquéllos cuyo nombramiento venga determinado por su porcentaje de participación en el capital social o por la mayoría de los miembros del Consejo de administración designados por aquélla. La circunstancia de que la ESFL posea un paquete de acciones que, por sí solas o agrupadas con las de otro u otros accionistas, le autorice a designar a uno o varios administradores, nos permitirá decir, en términos económicos, que nombra «sus» consejeros, pero jurídicamente, resulta más arriesgado afirmar que la «representan».
5. El reintegro de las retribuciones percibidas por la condición de administrador a la entidad que representen se ha de explicar sobre la base de que el administrador actúa aquí «encarnando» a la ESFL, como administradora-persona jurídica designada para dicho cargo, y a la que, por consiguiente, en su condición de tal, le correspondería la retribución fijada. Otra cosa sería interpretar que la retribución no corresponde por la labor de administrar la sociedad, sino como «fruto» de la participación que la ESFL ostenta en la misma, lo que supondría confundir la causa de la retribución con la posibilidad de que ésta pueda consistir en una participación en los beneficios sociales (o en la entrega de acciones o derechos de opción).

6. La remisión que el art. 3.5º de la Ley 49/2002 efectúa al IRPF no puede interpretarse en el sentido de que deba existir el mismo tipo de relación que la que permite la exoneración en dicho Impuesto de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia. Baste señalar que ello conduciría al absurdo de que cualquier indemnización o reembolso que se satisficiera en tal concepto, fuera cual fuera su cuantía supondría, en todo caso, el incumplimiento del requisito de la gratuidad, ya que, conforme a la normativa de dicho Impuesto, sólo se eximen las generadas en el marco de una relación laboral. En mi sentir, el art. 3.5º de la Ley 49/2002 establece que las cantidades satisfechas no podrán exceder de los límites, pero haciendo abstracción de la naturaleza de la relación fundación-patrono. Otra cuestión distinta que, en puridad, no afecta a la gratuidad de los cargos a que se refiere el precepto que comentamos, sino **a la diferencia en el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo en el IRPF respecto de las derivadas de otras fuentes**, es que dichos importes —excedan o no de los límites establecidos en el IRPF— deban tributar, en todo caso, en dicho Impuesto, al no poderse reputar como derivadas de una relación laboral. Pero sobre el distinto tratamiento de determinadas rentas, que obedece a consideraciones legislativas de política fiscal, ya se pronunció en su día el Tribunal Constitucional en casos similares. No obstante, de *lege ferenda* coincidamos con los autores que postulan que tales cantidades deberían recibir el mismo tratamiento en el IRPF que el de las dietas exceptuadas.

DECIMOSÉPTIMA: Disolución: destino de los bienes y prohibición de reversión

1. El régimen de la L49/2002 es más restrictivo que el de su antecesora al concretar el elenco de entidades a que las ESFL pueden destinar su patrimonio en caso de disolución, pero también amplía el abanico de candidatas al no imponer ya el requisito de que tengan como objeto «*finés análogos*» al de la entidad que se disuelve.
2. La régimen de la L49/2002 es también más estricto que el régimen jurídico sustantivo de las entidades susceptibles de acogerse a este régimen fiscal, al exigir que el destino para el caso de su disolución, *conste expresamente en el negocio fundacional o en los estatutos*. Ese mayor rigor obedece a la conveniencia de dotar de más certidumbre al cumplimiento de este requisito, sin tener que esperar a que dichas entidades entren en fase de liquidación, máxime teniendo en cuenta que la regulación sustantiva de algunas entidades susceptibles de acogerse a este régimen fiscal, permite la reversión de los bienes y derechos.
3. El hecho de que la normativa de alguna Comunidad Autónoma consienta que pueda producirse la reversión, no significa que si el fundador cumple

los requisitos establecidos por el régimen fiscal que nos ocupa, la entidad no pueda calificarse como entidad sin fin de lucro a efectos de la Ley 49/2002.

4. La Ley 49/2002 establece, que en los supuestos de disolución de una ESFL resultará aplicable lo dispuesto en el hoy art. 76.1.c) de la LIS-2014, esto es, que va ser de aplicación el *régimen especial de fusiones* establecido en la normativa de dicho IS, lo que, por otra parte, ya venía siendo admitido bajo la vigencia de la Ley 30/1994, siendo oportuno señalar que, de acuerdo con el art. 9 de la Ley 49/2002, a efectos del IS, los bienes y derechos resultantes de la liquidación de la ESFL que se disuelve, se valorarán en la ESFL adquirente, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de tener lugar la transmisión, manteniéndose, igualmente como fecha de adquisición, la fecha en que lo hubieran sido por la entidad que se disuelve. Dicho en otros términos, que se producirá un diferimiento de la plusvalía subyacente, de forma que ésta no quedará sujeta a gravamen hasta que la entidad adquirente enajene dichos bienes, tomándose entonces en consideración, a efectos de su cálculo, la fecha y valor de adquisición que tuvieran en el momento de la disolución de la entidad que los transmitió.

DECIMOCTAVA: Obligaciones formales

1. La concepción de las ESFL como *organizaciones que captan recursos del sector privado*, al efecto de realizar los fines de interés general que las justifican, ha elevado la exigencia de «transparencia y veracidad» a la categoría de requisito esencial de dichas entidades, en cuanto destinatarias de un régimen tributario privilegiado y beneficiarias, en última instancia, de los incentivos fiscales al mecenazgo.
2. Lo que el Legislador nos está dando en el artículo 3 de la Ley 49/2002 es el «perfil» de entidad sin fin de lucro que se propone promocionar. Su pretensión al incluir aquí las obligaciones contables entre la lista de requisitos para reconocer dicha condición va más allá de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de registro y valoración de los hechos económicos que las conciernen, de cara a su tributación. Ni siquiera cabe encontrar plena razón del requisito únicamente en su idoneidad para el control de las demás condiciones que impone la Ley 49/2002, aunque éste constituya, sin duda, uno de los motivos inmediatos de su inclusión en este artículo. Con su contemplación entre los requisitos que conforman ese perfil, se trata, ante todo, de asegurar su transparencia como presupuesto de la credibilidad y confianza de que han de hacerse acreedoras para desempeñar, cabalmente, el papel que el Legislador pretende que cumplan, en cuanto que se las concibe —y en mérito de dicha concepción se las reconoce un tratamiento fiscal de favor— no sólo bajo la perspectiva del cumplimiento de determinados fines de interés general, o del ahorro que la satisfacción por las mismas de

determinadas necesidades sociales pueda representar para el Erario público —aspectos que ya por sí solos justificarían esa exigencia—, sino también como cauce de la participación privada en la satisfacción de dichos intereses.

3. Las necesidades informativas no son las mismas en un contexto en que lo esencial es la cuantificación del beneficio que en otro en el que se conjugan distintos intereses o simplemente el objetivo o, mejor, el destinatario de la información es completamente distinto que el inversor o el accionista de una sociedad mercantil. La pregunta clave es para quién se confecciona la información tributaria y ello, sin duda, afecta al cómo, al qué y al de qué forma... Frente a lo que se ha sostenido, incluso por el propio Tribunal Supremo, la contabilidad es un sistema de información que como cualquier otro sistema responde a las necesidades que quieran cubrirse con el mismo. La imagen fiel que ofrece no será la misma según para quien se confeccione.
4. No nos corresponde sopesar aquí si efectivamente los PGC, el general y el de Pymes, y sus adaptaciones específicas para las ESFL (incluidos los textos refundidos elaborados por el ICAC) resultan o no verdaderamente útiles o si imponen una carga injustificada a dichas entidades, pero creemos legítimo, cuando menos, señalar que las circunstancias en que se ha producido el proceso de convergencia internacional en materia contable y las reformas que se han impuesto en España a resultas de ello, llevan al convencimiento de que el principio de comparabilidad ha arrastrado todo el proceso en beneficio, especialmente, de las *global players* y los inversores internacionales, sin prejuzgar, insisto, si dicha información resulta útil y proporcionada al sacrificio que impone sobre todo a las pequeñas entidades sin fin de lucro.

DECIMONOVENA: El ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial

1. El Reglamento de desarrollo de la L49/2002, se ha excedido al atribuir a la opción por este régimen fiscal efectos distintos de los establecidos en la Ley, al disponer que se aplique en el período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación (en el IS en el mismo ejercicio), en vez de durante los períodos impositivos siguientes. Ni la Ley, ni el Reglamento señalan a qué tributos corresponden los períodos impositivos a que se refiere. Consideramos que ha de interpretarse que al del IS. Ahora bien, el período impositivo y el devengo en el IS y en los tributos locales es diferente, lo que provoca que en éstos últimos el ejercicio de la opción tendrá carácter retroactivo. Es por ello —y no porque se admita la eficacia retroactiva de una opción ejercitada *extemporáneamente*— por lo que dicho Reglamento establecerá en relación a los tributos locales que *se tendrá derecho a la devolución de las cantidades ingresadas*. Otro tanto ocurrirá en el IIVTNU dado que el

Reglamento ha regulado los efectos en los impuestos de hecho imponible instantáneo por referencia a los tributos periódicos, es decir, al IS.

VIGÉSIMA: El incumplimiento de los requisitos

1. La falta de concurrencia de los requisitos ha de ser comunicada *a partir del mismo momento* en que se produzcan los hechos impositivos del disfrute del régimen, de forma que, por un lado, las liquidaciones o autoliquidaciones que hubieran de realizarse *en lo sucesivo* se practiquen conforme al régimen que corresponda (el de las entidades parcialmente exentas en el IS, el general en los tributos locales), procediéndose, asimismo, *en tal momento*, a practicar las autoliquidaciones complementarias y las declaraciones correspondientes a los *tributos ya devengados* y no satisfechos como consecuencia de la aplicación del régimen especial. La exigencia de intereses de demora no tiene carácter sancionador, sino meramente resarcitorio.
2. Si esa falta de concurrencia de los requisitos no se pone de manifiesto por el sujeto pasivo en el mismo momento en que acaezca, proyectándose sobre hechos impositivos posteriores, entraremos en el ámbito de las conductas sancionables, sin perjuicio de la posibilidad de regularización espontánea.
3. En el caso de que el cese en la concurrencia de dichos requisitos se manifieste en un determinado momento, pero se proyecte hacia atrás, alcanzando períodos impositivos anteriores, dado que algunos de los requisitos que las ESFL han de reunir, tienen un plazo amplio para cumplirse y hasta que éste no transcurra no puede tenerse por incumplido, la Ley prevé dos supuestos: el incumplimiento del requisito relativo a destinar el 70% de sus rentas e ingresos a la realización de sus fines y el incumplimiento de requisito relativo al destino del patrimonio. Para el primero, el art. 14.3 previene que deberá ingresar con sus intereses las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados no aplicados. Sin embargo, partiendo del criterio de que el cumplimiento de los requisitos es necesario *en todo momento* para gozar de la condición de ESFL, habría de concluirse que su incumplimiento origina la pérdida de dicha condición durante todo el tiempo en que, pudiendo y debiendo cumplirse, dejó de hacerse, lo que afectaría al ingreso de las cuotas correspondientes no sólo al ejercicio *en que se obtuvieron* los resultados e ingresos no aplicados, que es lo que establece el pfo. 2º del art. 14.3 L49/2002, sino también a los ejercicios posteriores *en que pudieron ser aplicados*. En cuanto al segundo supuesto, el último inciso del art. 14.3, pfo. 2º, ordena que se ingresen las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y la de los cuatro años anteriores, junto a los intereses y sin perjuicio de las sanciones. Pero entiendo que ello ha de interpretarse en el sentido de que se tiene que haber producido el incumplimiento al

menos cuatro años antes (aunque se haya manifestado ahora), porque en otro caso no procedería ingresar todo ese lapso temporal.

VIGÉSIMO PRIMERA: La incidencia del Derecho comunitario

1. Las entidades sin fin de lucro tropiezan cotidianamente no sólo con el obstáculo que les supone competir con entidades lucrativas en condiciones desfavorables (desde las dificultades en la obtención de financiación derivadas de su forma jurídica, a la imposibilidad estatutaria de discriminar a los destinatarios en función del riesgo o la solvencia), sino, también, con el problema añadido de que, habida cuenta de la disparidad legislativa entre los Estados miembros, no son reconocidas como tales en países distintos de aquél en que se han constituido.
2. Aunque del estudio realizado en la presente investigación se desprende con claridad que las ESFL son titulares de las libertades comunitarias, sin que a ello obste su naturaleza, dada la fuerza expansiva que el TJUE ha otorgado a dichas libertades, habiendo de concluirse, en consecuencia, que éstas no han gozado, de manera efectiva, de los mismos derechos que otras entidades, por lo que pudiera caber dentro de lo razonable que el TJUE haya querido poner coto a una situación en la que, parodiando el lema de la UE, ésta se encontraba «sumida en la diversidad», también queda evidenciado que se ha realizado un enorme «esfuerzo» interpretativo por parte de TJUE para que dichas entidades «cupiesen» en los Tratados. Y no me estoy refiriendo al caso en que ejerzan actividades económicas, sino a la *vis expansiva* que se ha otorgado a la libre circulación de capitales, que es la que se ha utilizado, con generosidad, en los asuntos Walter Stauffer, Hein Perche y Missionswerk. En ese sentido, tal vez la mayor paradoja, dado el tipo de entidades de que se trata, es que sea la libre circulación de capitales la que venga a prestar cobertura al altruismo, en lugar de venir de la mano de la Europa social.
3. No obstante, la doctrina del TJUE presenta importantes deficiencias en diversos aspectos.
4. En primer lugar, debe anotarse la desprotección e inseguridad jurídica en que quedan sumidos los potenciales donantes —a quienes supuestamente se pretende favorecer—, al quedar sometidos al riesgo de que, a la postre, las entidades donatarias no sean consideradas de utilidad pública por la Administración tributaria, no ya porque no lo sean con arreglo al Derecho del Estado bajo el que se constituyeron, sino porque no se acepte que lo sean conforme al Derecho del Estado concedente de las ventajas.

El TJUE no es convincente en este punto: primero, pretende haber desvirtuado las alegaciones de los Estados relativas a la disparidad de

legislaciones, manifestando que éstos no vienen obligados a conceder las ventajas fiscales si los fines no son «idénticos»; pero, seguidamente, parte de la presunción no sólo de que la forma de interpretar el interés público es la misma —lo que para nada es así—, sino de que la intensidad de los controles es también igual y de que los instrumentos para medir el grado de cumplimiento son también idénticos, tanto en punto a los eventuales donantes como al conocimiento de sus prestaciones por los potenciales beneficiarios.

5. En segundo lugar, aunque el TJUE no lo admita —salvo limitadamente respecto de terceros Estados—, porque la carga que se arroja sobre las Administraciones implicadas, tanto del Estado de la tributación como del país de origen, no es admisible, por mucho que no resulte un razón imperiosa oponible. Adviértase que dicha carga hasta pudieran llegar a exceder individualmente del importe de las ventajas fiscales en litigio: mal para la Administración —para el conjunto de los ciudadanos, que son los que la sufrirán vía impuestos— y mal para el sujeto pasivo que haya pretendido deducirse el importe de los beneficios si resulta que, al final, según las propias consideraciones del TJUE es él mismo quien tiene que soportar el *onus probandi*.
6. En tercer lugar, la quiebra que podría producirse en el equilibrio del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, si la doctrina de las sentencias *Stauffer*, *Persche*, o *Missionswerk*, entre otras de las anteriormente examinadas, se extrapolara del ámbito de la libre circulación de capitales al de la libre prestación de servicios (lo que parece inevitable) y, más aún, al del derecho de establecimiento.
7. En cuarto lugar, las eventuales perturbaciones que puede suponer para el tráfico jurídico interno que entidades que realizan actividades de diversa naturaleza (desde las propiamente altruistas hasta las puramente económicas o las de mera gestión patrimonial) puedan gozar, no obstante, de los mismos beneficios sin quedar sujetas, en la práctica, a un mismo estatuto y a un mismo grado de control, ante la falta de homogeneización de las garantías en los distintos Estados miembros (a diferencia de lo que sucede con las entidades de mercado y, más aún, si se repara en las sujetas a control y supervisión, como las entidades financieras o las de seguros, con las que guardan cierta analogía en cuanto a dicha sujeción).
8. Y, finalmente, porque, desde la propia óptica comunitaria, el planteamiento adoptado en la doctrina *Stauffer* y *Persche*, al haber utilizado como «ariete», la libre circulación de capitales, puede conducir a resultados insatisfactorios cuando de lo que se trata es de entidades establecidas en *países terceros*. Piénsese que si la controvertida «equivalencia» entre organizaciones «comunitarias» de utilidad pública, en cuanto argumento para excluir un distinto tratamiento fiscal de las donaciones ex art. 65.1.a) TFUE, aún pudiera encontrar justificación en

el objetivo del mercado único, tal fundamento ni siquiera puede invocarse respecto de las «extracomunitarias».

9. En definitiva, de acuerdo con la doctrina del TJUE resultará que: en mérito de la libre circulación de capitales, que, además de la gestión patrimonial no activa, cubre las donaciones transfronterizas (de especial importancia para las ESFL, en cuanto «entidades beneficiarias del mecenazgo»), así como merced a la libre prestación de servicios, en los casos en que las entidades extranjeras equiparables a las entidades sin fin de lucro españolas actúen de forma ocasional en (o hacia) España, careciendo de una mínima infraestructura en nuestro país, la conclusión es la de que en tales supuestos dichas entidades foráneas podrán disfrutar del régimen especial de la Ley 49/2002, sin necesidad de mantener una delegación en nuestro suelo, acogidas a los apartados a) y b) del art. 2 de la Ley 49/2002, es decir, como fundaciones o asociaciones de utilidad pública, pero siempre que, además de ser «homologables» a las entidades españolas de tal naturaleza, cumplan igualmente los requisitos del art. 3 de dicha Ley —cumplimiento del que no están dispensadas—, lo que no sólo significa que, cuando menos, habrán de someterse a la supervisión de las autoridades fiscales españolas para que puedan verificar hasta qué punto son equiparables y cuál es el tipo e intensidad de los controles a que quedan sometidas en su Estado de residencia, sino también que, en principio, deberían acogerse a dicho régimen fiscal: habrían de ejercitar la opción por el mismo. Aunque estimo que dicho ejercicio no resultará exigible en todos los casos: así, una entidad foránea equiparable a una entidad sin fin de lucro española, pero que ni haya ejercido dicha opción, ni procede que la ejerza, porque ni tiene establecimiento en España ni ha actuado jamás en nuestro suelo ni recibe rentas o ingresos de fuente española sujetos a gravamen en nuestro país. *Ergo*, si no tributa en España, obviamente ninguna opción cabe que ejerza por un régimen tributario u otro. El problema lo tendrán los donantes.
10. En el caso de la libre prestación de servicios, cuando la actividad se lleve a cabo de modo estable y permanente desde el otro Estado, sin ningún centro de actividad en el Estado de destino, aunque la ausencia de una normativa armonizadora que establezca los protocolos que permitan distribuir las competencias y los pormenores de su control (como distintamente sí sucede respecto de otras entidades sujetas a inspección y supervisión) y las eventuales diferencias que pudieran existir entre el Estado de establecimiento y el de destino en cuanto al entendimiento de lo que constituya interés general o respecto de la intensidad del control, son argumentos que pudieran avalar la exigencia de que mantengan también una delegación en el Estado de destino de las prestaciones, me inclino a considerar que tal imposición no sería conciliable con el Derecho comunitario, salvo que hubiere en cuestión otras razones imperiosas. Acaso, cabría admitir que el Estado de destino pudiera demandar el cumplimiento de aquellas condiciones que no estuvieren ya cubiertas por las requeridas en el Estado de

establecimiento, pero, más allá de ahí, se nos antoja que entraría en colisión con el principio de proporcionalidad que el Derecho comunitario impone aún en los casos de admitir la concurrencia de razones imperiosas.

11. Cuestión distinta de lo anterior, es que, aprovechando las facilidades creadas por los Tratados, algunas entidades intenten eludir abusivamente la aplicación de las normas imperativas que incumben a toda entidad establecida en el territorio del Estado en que la prestación se realiza; casos éstos, en que el TJUE no ha dudado en permitir que los Estados miembros eviten que tales entidades puedan sustraerse del cumplimiento de dicha normativa invocando las libertades circulatorias.
12. Finalmente, en lo que concierne a la libertad de establecimiento, en la situación actual y sin perjuicio de la evolución de la doctrina de TJUE, considero que los Estados miembros sí pueden exigir a las entidades sin fin de lucro residentes en otros Estados de la UE que mantengan una delegación en territorio español si pretenden actuar de modo estable o duradero en nuestro país, siempre que tengan algún centro de actividad en nuestro suelo y no se realice la actividad completamente desde el otro Estado miembro.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.** *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, dir. Olmos Vicente, I, Fundación Universitaria San Pablo-CEU-Dykinson, Madrid, 1998.
- AA.VV.** *El sector no lucrativo en España. Especial atención al ámbito social*, dir.: Maximino Carpio, Ediciones Pirámide, Madrid, 1998.
- AA.VV.** *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Madrid, 2002.
- AA.VV.** *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social. Cooperativas, Mutuas, Sociedades Laborales, Fundaciones, Asociaciones de Utilidad Pública, Centros Especiales de Empleo y Empresas de Inserción Social*, dir. Calvo Ortega, R, Edit. Aranzadi, Navarra, 2005.
- AA.VV.** *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R, Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005.
- AA.VV.** *Tratado de Fundaciones, Tomos I y II*, dir.: Beneyto Pérez, J.M, coord.: Rincón García Loygorri, A, Edit. Boch, Barcelona, 2007.
- AA.VV.** *La Responsabilidad Social de la Empresa (RSE). Propuesta para una nueva economía de la empresa responsable y sostenible*, dir.: Olcese Santonja, Aldo, Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, Barcelona, junio 2007.
- AA.VV.** *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*, dirs.: Muñoz Machado, S. y Piñar Mañas, J.L, Iustel, Madrid, 2010.
- AA.VV.** *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*, Fundación María Cristina Masaveu Peterson-Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.
- ABRIL ABADIN, Eduardo** «Estudio previo a las disposiciones de contenido fiscal», en AA.VV.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- ALBALADEJO, Manuel** *Derecho Civil*, Tomo I, vol. 1º, Librería Bosch, Barcelona, 1980.
- *Derecho Civil*, Tomo I, vol. 2º, Librería Bosch, Barcelona, 1980.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar** «Entidades de economía social y ayudas de Estado», en AAVV. *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social. Cooperativas, Mutuas, Sociedades Laborales, Fundaciones, Asociaciones de*

Utilidad Pública, Centros Especiales de Empleo y Empresas de Inserción Social, Civitas, Madrid, 2005.

- ALLÍ TURRILLAS, Juan** «Origen, crisis jurídica y cambios en ciernes en la regulación del sector no lucrativo de tipo “fundacional” en los EE.UU.», *Revista Española del Tercer Sector*, núm. 21/mayo-agosto 2012.
- *La fundación ¿Una casa sin dueño? (Gobierno, responsabilidad y control público de las fundaciones en Inglaterra, EE.UU, Alemania y Francia)*, Iustel-Fundación Alfonso Martín Escudero, Madrid, 2012.
- ALMUDÍ CID, José Manuel** «La relevancia de los convenios de doble imposición internacional para determinar el incumplimiento de las libertades comunitarias por el estado de la fuente», *Quincena Fiscal*, número 9, 2008.
- ALVAREZ DE MON, S. MARTÍN CAVANA, J. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, J.L. RUEDA RONCAL, A. ALVAREZ URIA, F.** *El Tercer Sector: Retos y propuestas para el próximo milenio*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 1998.
- «Los visitantes del pobre. Caridad, economía social y asistencia en la España del siglo XIX», en *Seminario de Historia de la Acción Social, De la Beneficencia al Bienestar Social*, Madrid, 1986.
- ANDERSON, MIRIAM** *Las Donaciones onerosas*, Fundación Beneficentia et Peritia Iuris, Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de España, Madrid, 2005.
- ARGUDO PÉREZ, José Luis** «Notas sobre la participación de las fundaciones en las sociedades cooperativas», *Acciones e investigaciones sociales*, núm. 18, 2003 (Ejemplar dedicado a: Economía social: organizaciones de participación y participación en las organizaciones, 1963-2003: cuarenta años de formación en cooperativismo y economía social en Aragón).
- ARIAS ABELLAN, M^a Dolores** *Las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- «La responsabilidad social empresarial y las fundaciones: una perspectiva jurídico-tributaria», *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, noviembre/diciembre 2010.
- ARIAS VELASCO, José** *La Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*, Edit. Coordinadora Catalana de Fundaciones-Marcial Pons, 3^a edición, Madrid, 1995.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA)** *Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*. Documentos AECA núm. 1, Comisión de Responsabilidad Social Corporativa, diciembre, Madrid, 2003.

- *Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos*. Documentos AECA, Serie Entidades sin fines lucrativos. Documento número 1, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, 2008.
- AZNAR LÓPEZ, Manuel** — «Las asociaciones de utilidad pública. Aspectos sustantivos y procedimentales», en AA.VV, *El sector no lucrativo en España. Especial atención al ámbito social*, dir.: Maximino Carpio, Ediciones Pirámide, Madrid, 1998.
- BADENES GASSET, Ramón** *Las fundaciones de Derecho privado. Doctrina y textos legales*. 2 tomos, 3ª edición, Librería Bosch, Barcelona, 1986.
- BAEZ MORENO, Andrés** *Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades*. Thomsom-Aranzadi, Navarra, 2005.
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel** *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.
- BARRAL VIÑALS, Inmaculada** «La finalidad fundacional y la destinación de los ingresos como garantes del interés general de la fundación», en AA.VV.: *Asociaciones y Fundaciones: XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, Alicante, 27 a 29 de mayo de 2004*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, 2005.
- BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J., BRUSCA ALIJARDE, M.I. Y MONEVA ABADÍA, J.M.** «Utilidad de la Información Financiera para la gestión de las entidades privadas no lucrativas», *Rev Contabilidad*, Vol. 9, Nº 18, 2006.
- BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, Alberto** *Apuntes de Derecho Mercantil. Derecho mercantil, derecho de la competencia y propiedad industrial*. Edit. Aranzadi, 11ª edición, Cizur Menor (Navarra), 2010.
- BESCOS RAMÓN, José María** «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y las comunidades de bienes; referencia a las comunidades inmobiliarias», en *Impuestos*, Tomo I, 1987.
- BLAZQUEZ LIDOY, Alejandro** «El Impuesto sobre Sociedades de las Entidades sin fin de lucro privilegiadas», en AA.VV.: *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R., Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005.
- *El Régimen Tributario de las Actividades y Operaciones Gratuitas en el IVA. Un estudio del autoconsumo de las fundaciones*, Asociación Española de Fundaciones, Biblioteca Básica, Madrid, 2005.

- «Interpretación económica, Derecho Contable e Impuesto sobre Sociedades. La reforma por venir», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15 / 2007.
 - *Entregas Dinerarias sin Contraprestación concedidas por las Fundaciones Públicas*. Asociación Española de Fundaciones. Biblioteca Básica, Madrid, 2009.
 - «Donaciones “obligatorias” a fundaciones de colegios y la Ley Orgánica de Educación: implicaciones fiscales». *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 13/2009.
 - «Análisis jurisprudencial y de la doctrina de la DGT de las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre sociedades, en AAVV, *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*. Iustel, Madrid, 2010.
 - «Asociaciones que realizan explotaciones económicas: ¿Pueden ser de utilidad pública y gozar de beneficios fiscales?» *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 340, 2010.
 - «Efectos fiscales de la adaptación contable de las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011)» *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 351, 2012.
 - «Operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades y entidades no lucrativas: una relación imposible». *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 8/2012.
- BLAZQUEZ LIDOY, A. y BOKOBO MOICHE, S** «Las Organizaciones No Gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor añadido», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. núm. 30, 2007.
- BLAZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.** *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012.
- «Aspectos problemáticos y propuesta de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo», *Crónica Tributaria*, núm. 145/2012.
- BONET SÁNCHEZ, M^a. Pilar** *La Empresa ante el Sistema Tributario*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006.
- BORRAJO INIESTA, Ignacio** «Las libertades de establecimiento y de servicios en el Tratado de Roma», en AAVV.: *Tratado de Derecho Comunitario Europeo (Estudio sistemático desde el Derecho Español, Tomo II*, dirs.: García de Enterría, González Campos, y Muños Machado, Civitas, Madrid, 1986.

- BORRERO DOMÍNGUEZ, Cinta Rocío**
CORTIJO GALLEGO, Virginia
BROSETA PONT, Manuel y MARTÍNEZ SANZ, Fernando
- «Transparencia de las páginas web de las empresas del IBEX 35. Situación actual e implicaciones para el futuro», *Boletín Económico de Información Comercial española, ICE*, núm. 2896, 20-26 noviembre 2006.
- Manual de Derecho mercantil. Vol.I: Introducción y estatuto del empresario. Derecho de la competencia y de la propiedad industrial. Derecho de sociedades*, Editorial Tecnos, 18ª edición, Madrid, 2011.
- BRUSCA ALIJARDE, María Isabel y MARTÍ, Caridad**
- «La información financiera de las entidades no lucrativas: Una perspectiva internacional». *Documentos de trabajo*. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Zaragoza, núm. 04, 2002.
- BUIREU GUARRO, Jorge**
- Impuesto sobre Sociedades. Legislación tributaria comentada*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981.
- CAAMAÑO ANIDO, Miguél Ángel, y CALDERON CARRERO, José Manuel**
- «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?» *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* nº 114, abril-junio 2002.
- CABRA DE LUNA, Miguel Angel**
- «Artículo 25», en AAVV.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Fundación ONCE-Escuela Libre de Derecho-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- *El tercer sector y las fundaciones en España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico*. Colección Solidaridad 13, Fundación ONCE, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1998.
- «El Tercer Sector», en AA.VV. *El sector no lucrativo en España. Especial atención al ámbito social*, coord.: Maximino CARPIO, Ediciones Pirámide, Madrid, 1998.
- «Ley de fundaciones y Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo. Comentario sobre los proyectos de Ley de Fundaciones y de Mecenazgo». *Cuadernos de Información Económica*, nº 171, nov./dic. 2002.
- «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», en AA.VV.: *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, coord.: Cabra de Luna, M.A., Cinca, Madrid, 2017.
- CABRA DE LUNA, Miguel Ángel, y DE LORENZO GARCÍA, Rafael**
- «Capítulo 26. La futura ordenación jurídica de las Fundaciones en la Unión Europea: situación actual, tendencias e impacto posible en el Derecho Español», en AAVV, *Tratado de Fundaciones*, coord. De Lorenzo García,R; Piñar Mañas J.L; Sanjunjo T; Barrera Hernández A, J.R., Aranzadi, 2010.

- CAFFARENA LAPORTA, Jorge** «Artículo 6: el domicilio de la fundación», en AAVV.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Fundación ONCE-Escuela Libre de Derecho-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- «La constitución de las fundaciones (Artículos 4, 8, 9, 10, 11 y 13)», en AAVV.: *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, dirs.: Muñoz Machado, Cruz Amorós y De Lorenzo García, R, Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel** «Beneficios empresariales (y de navegación)», en: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2017*, coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N, CISS, Madrid, 2017.
- «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación», en *Fiscalidad Internacional*, tomo I, coord. Serrano Antón, F., Centro de Estudios Financieros -CEF, Madrid, 2001.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo** «Los Tratados internacionales. Los Convenios de doble imposición en el Ordenamiento español: Naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios», en AAVV.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, coord. CARMENA FERNÁNDEZ, N., Wolters Kluwer España, Madrid, 2017.
- «Métodos para la eliminar la doble imposición», en AA.VV.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, coord. CARMENA FERNÁNDEZ, N, Wolters Kluwer España, Madrid, 2017.
- CALVO ORTEGA, Rafael** «Nuevo régimen fiscal de las fundaciones de exención plena: un paso adelante». *Nueva Fiscalidad*, nº 6, oct. 2002.
- «Entidades de Economía Social: Razones de un fiscalidad específica», en AA.VV., *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social. Cooperativas, Mutuas, Sociedades Laborales, Fundaciones, Asociaciones de Utilidad Pública, Centros Especiales de Empleo y Empresas de Inserción Social*, dir. Calvo Ortega, Edit. Aranzadi, Navarra, 2005.
- «Concepto y entidades de Economía Social». *Anuario Iberoamericano de Economía Social*, núm. 0/2009, Fundación Iberoamericana de Economía Social, 2009.
- CAMPUZANO DÍAZ, Beatriz** «Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1745, 1995.
- CARBAJO VASCO, Domingo** «Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo». *Impuestos*, nº 10, mayo 2003.

- CARBALLEIRA RIVERA, M^a Teresa** *Fundaciones y Administración Pública*, Atelier, Barcelona, 2009.
- CARRETERO LESTON, José Luis** «Comentarios al Proyecto de Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo». *Boletín Aranzadi Fiscal*, núm. 45/2003.
- CASANUELLAS CHUECOS, M.** *El nuevo Régimen Tributario del Mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Marcial Pons, Madrid, 2003.
- CASARES MARCOS, Ana Belén** «Tipología fundacional», en AA.VV.: *Tratado de Fundaciones*, dir.: Beneyto Pérez, coord.: Rincón García Loygorri, Editorial Bosch, Barcelona, 2007.
- CASTELLANOS RUIZ, Esperanza** «El concepto de actividad profesional “dirigida” al Estado miembro del consumidor: *stream-of-commerce*». *Cuadernos de Derecho Transnacional*, Vol. 4, Nº 2, 2012.
- CASTRO MORENO, Abraham** «El concepto penal de sociedad en los delitos societarios: el artículo 297 del nuevo Código Penal», *Jueces para la democracia*, nº 31, 1998.
- CASTRO NOGUEIRA, L.C., CASTRO NOGUEIRA, M.A, y MORALES NAVARRO, J.** *Metodología de las Ciencias Sociales. Una introducción crítica*. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 2009
- CAZORLA PRIETO, Luis María, y BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro** «Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: condiciones de acceso al régimen de la Ley 4/2002, e Impuesto sobre Sociedades», en AAVV, *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*. Fundación Cristina Masaveu Peterson-Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.
- CEA GARCÍA, José Luis** «Mitos y utopía respecto a la introducción del modelo contable internacional sobre comparabilidad y calidad de la información», *Revista AECA* núm. 87, septiembre 2009, especial XV Congreso.
- CHAVES ÁVILA, Rafael, y MONZÓN CAMPOS, José Luis** «La economía social y la política económica», en: *Política económica: fundamentos, objetivos e instrumentos*, coords.: Jordan, J.M., y Antuñano, I., Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- CÍVICO MALDONADO, Juan Antonio, y ABAD GURUMETA, Susana** «La fiscalidad de las actividades sin ánimo de lucro con componente internacional», en AA.VV.: *Fiscalidad del mecenazgo*, edit. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017.
- COLAO MARÍN, Pedro Angel** «Requisitos de acceso al régimen tributario para las entidades sin fines lucrativos de la Ley 30/1994, de mecenazgo, y ausencia de ánimo de lucro». *Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi*, Vol III, 1999.
- COLINO MEDIAVILLA, José Luis** «Reflexiones para mejorar la regulación y para facilitar la aceptación de las cuotas participativas», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, nº 108, 2007.

COMISIÓN EUROPEA

«La Comisión y las Organizaciones no gubernamentales: el refuerzo de la colaboración». Documento de reflexión de la Comisión. Bruselas 18.01.2000. COM(2000) 11 final.

- «La Estrategia de la EU en materia de información financiera: El camino a seguir», Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, Bruselas, 13 de junio de 2000, COM(2000) 359 final.
- «Los servicios de interés general en Europa». Comunicación de la Comisión. Bruselas, 20.9.2000. COM(2000) 580 final.
- «Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas». Bruselas 18.7.2001. COM(2001) 366 final.
- «La Gobernanza europea. Un libro blanco». Bruselas 25.7.2001. COM(2001) 428 final.
- «Los Servicios de interés general». Informe al Consejo europeo de Laeken. Bruselas 17.10.2001. COM(2001) 598 final.
- «Libro Verde sobre los servicios de interés general». Bruselas, 21.05.2003, COM(2003) 270 final.
- «Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983 sobre contabilidad». Noviembre, 2003 (sin publicación oficial).
- «Libro Blanco sobre los servicios de interés general», Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Bruselas, 12.05.2004, COM(2004) 374 final.
- «Aplicación del programa comunitario de Lisboa. Servicios sociales de interés general en la Unión Europea». Bruselas, 26.4.2006, COM(2006) 177 final.
- «Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE)». Bruselas, 8.2.2012, COM(2012) 35 final.

CONSEJO DE ESTADO

Dictamen de la Comisión Permanente de 9 de mayo de 2001, núm., de expediente 1045/2001 (Interior).

- Dictamen de la Comisión Permanente de 9 de julio de 2002, núm. expediente 1636/2002.

- CONSEJO EUROPEO** «Conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de Lisboa de 23 y 24 de marzo de 2000».
- CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL** «Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Fundaciones». Sesión ordinaria del Pleno de 20 de marzo de 2002. *Colección Dictámenes*, nº 2/2002, CES, Madrid.
- «Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo». Sesión ordinaria del Pleno de 25 de abril de 2002. *Colección Dictámenes*, nº 3/2002, CES, Madrid.
- CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO** — «Dictamen sobre el papel y la contribución de la sociedad civil organizada en la construcción europea». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº C 329, de 17-11-99.
- «Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el tema “El futuro de los servicios de interés general”». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº C 309, de 16.12.2006.
- «Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “Una evaluación independiente de los servicios de interés general”». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº C 162, de 25.6.2008.
- CONSUEGRA REVUELTA, Miguel Ángel** «La utilización instrumental de las fundaciones por las Administraciones Públicas», *Auditoría Pública* nº 33, 2004.
- CORONA ROMERO, E, y GARCÍA MARTÍNEZ, F.** «Reforma contable y las normas del IASB». *Partida Doble, Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa*, núm. 160, noviembre 2004.
- CORTÉS DE ABAJO, E, y MARTÍNEZ ESTEBAN, C** *Guía de Asociaciones*, Ministerio del Interior, Secretaría General Técnica, Madrid, junio 2007.
- CORTINA, Adela** *Ciudadanos de Mundo. Hacia una teoría de la ciudadanía*. Alianza Editorial, Madrid, 2ª ed, 2001.
- CRUZ AMOROS, Miguel** «Peculiaridades en el ámbito fiscal de las entidades sin fin de lucro», AAVV, *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, dir. OLMOS VICENTE, I., Fundación Universitaria San Pablo-CEU-Dykinson, 1998.
- CRUZ AMOROS, Miguel y LOPEZ RIBAS, Silvia** *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. Cideal-PriceWaterhouseCoopers, Madrid, 2004.
- CUBERO TRUYO, A.** «Aplicabilidad de criterios característicos de la imposición directa a la regulación futura de los establecimientos permanentes y mejoras técnicas en su regulación actual», en AA.VV.: *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, dirs.: LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á.; coord.: GARCÍA

MARTÍNEZ, Á., Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 3/2018.

CUBILLO VELARDE,
Carlos

«La Reforma Contable en España». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XX, núm. 63, abril-junio, 1990.

CUSCÓ, M; y
CUNILLERA, M.

Comentarios a la nueva Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre, Dijusa Editorial, Madrid, 2003.

CHECA GONZÁLEZ,
Clemente

Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas, Marcial Pons, 2000.

DE ANDRÉS SUÁREZ,
Javier, **LORCA**
FERNÁNDEZ, Pedro, y
RODRÍGUEZ
ENRÍQUEZ, Eduardo
DE ANGEL YÁGÜEZ,
Ricardo

«XBRL: Un lenguaje para mejorar las relaciones entre la empresa y los usuarios», *Partida Doble*, núm. 166, mayo 2005.

«Actividades económicas (mejor, empresariales) de las fundaciones», en *Libro homenaje al profesor Manuel Albaladejo García*, coord: Jose Manuel González Porras, Fernando P. Méndez González, Vol. 1, 2004.

DE ARRIBA
FERNÁNDEZ, María
Luisa

Derecho de Grupos de Sociedades, Civitas-Thomson Reuters, Aranzadi, 2ª edición, 2009.

DE LORENZO GARCÍA,
Rafael

«Artículo 13», en AAVV, *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Fundación Once-Escuela Libre de Derecho-Marcial Pons, Madrid, 1995.

DE LORENZO GARCÍA,
Rafael; y **PINDADO**
GARCÍA, Fernando

«Algunas Consideraciones sobre el Régimen fiscal de la ONCE», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R., Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005.

DE PRADA GONZÁLEZ,
José María

«Algunas observaciones en torno al Proyecto de Ley de Fundaciones», *La Ley*, Año XIV, núm. 3237, abril 1993.

DE SALAS MURILLO,
Sofía

«Notas sobre el nuevo régimen de las asociaciones de utilidad pública», *Derecho Privado y Constitución*, núm. 9, Mayo-Agosto 1996.

— *Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho Español*. Centros de Estudios Registrales, Madrid, 1999.

DEL CAMPO ARBULO, José Antonio

«Consideraciones sobre el regresivo régimen fiscal de las fundaciones en España». *Impuestos*, nº 15-16, agosto 1990.

«Reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general», *Impuestos*, Año nº 10, nº 1, 1994.

- «Las Fundaciones a fe y conciencia en el Ordenamiento jurídico español», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Nº 2, 1995.

DÍEZ MORENO, Fernando

El Estado social, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2004,

DÍEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, Luis

«Los preámbulos de las leyes (En torno a la motivación y la causa de las disposiciones normativas)», *Anuario de Derecho Civil*, Vol. 45, núm. 2, 1992.

- «Sobre la naturaleza jurídica de las Cajas de Ahorro», *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 8, 2003.

ELVIRA BENITO, David

El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español. Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

EMBID IRUJO, José Miguel

«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)», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda* núm. 7, I/2003.

- «Perfil jurídico de la responsabilidad social corporativa». *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 12-III/2004.
- «Funcionamiento y actividad de la Fundación (Artículos 23 a 27)», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R., Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005.
- «El ejercicio de actividades empresariales por las fundaciones (fundación-empresa y fundación con empresa): su significado en el régimen jurídico de las Cajas de Ahorros en España», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 91 / 2007.
- «El significado jurídico de los grupos de sociedades. La corporate governance». *Ekonomiaz*, núm. 68, 2.º cuatrimestre, 2008.
- «La inserción de una fundación en un grupo de empresas: problemas jurídicos», *Revista de derecho mercantil*, núm. 278, 2010.
- «Empresa y fundación en el ordenamiento jurídico español (la fundación empresarial)», en AAVV, *Anuario de Derecho de Fundaciones 2010*, dirs.: Muñoz Machado, S. y Piñar Mañas, J.L., Iustel, Madrid, 2010, Iustel, Madrid, 2010.

«Introducción general al curso. La fundación como modelo para la colaboración público-privada», en AAVV.: *El gobierno y la gestión de las entidades no lucrativas público-privadas*, dirs.: EMBID IRUJO, J.M. y

EMPARANZA SOBEJANO, A., Marcial Pons, 2012.

- EMBID IRUJO, José MIGUEL; y SALAS FUMÁS, Vicente** *El gobierno de los grupos de sociedades*, Documento de trabajo nº 64, Fundación Alternativas, Madrid, 2005.
- ESCRIBANO, Francisco** *La Configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.
- ESEVERRI, Ernesto** «Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos», en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, dirs.: Albiñana García-Quintana, C. y González, E., Dyckinson, 2008.
- ESPING-ANDERSEN, Gösta Knud** *Fundamentos sociales de las economías postindustriales*, Edit. Ariel, Barcelona, 2000.
- ESTOA PÉREZ, A.** *El control de las ayudas de Estado*, Iustel, Madrid, 2006.
- FABRA VALLS, Modesto** «Solidaridad y Derecho Financiero en una sociedad neocompetitiva». *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 120, oct.-dic. 2003.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón** «El valor normativo de las Resoluciones del ICAC», *Quincena Fiscal*, núm. 22/1997.
- FERNÁNDEZ AMOR, Jose Antonio** «Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Nueva Fiscalidad* núm. 9/2006, octubre 2006.
- FONT GALÁN, Juan Ignacio** «La empresa en el Derecho Mercantil», en AAVV, *Derecho mercantil I*, coord.: Jiménez Sánchez, Guillermo J, 13ª edición, Ariel, Barcelona, 2009.
- FUENTES PERDOMO, Juana** «Normas contables para entidades no lucrativas: Panorama internacional y situación en España», *Partida Doble, Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa*, núm. 158, septiembre 2004.
- «Las Organizaciones no lucrativas: Necesidades de los usuarios de la información financiera», *Revista Española del Tercer Sector*, núm. 6, mayo-agosto 2007.
- «La determinación del resultado en las organizaciones sin fines lucrativos: principios contables», en AAVV, *Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro*, coord.: Juan Carlos Ayala Calvo y Grupo de Investigación FEDRA (Family Enterprise Development Research Applications), Universidad de La Rioja, 2007.
- GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, Jorge** *La Fundación: Un estudio jurídico*. Escuela Libre Editorial-Fundación ONCE, Colección Solidaridad núm. 11, Madrid, 1997.

- «Algunas acotaciones al concepto formal de fundación en la Constitución española», *Revista de Administración Pública* núm. 155. Mayo-agosto 2001.
- «Objeto y alcance de la Ley de Fundaciones. Concepto de fundación. Fines y beneficiarios. Aplicación de la Ley y figuras afines», en AAVV. *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R., Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005.
- GARCÍA CALVETE, Yolanda, y RUIZ GARIJO, Mercedes** «Cooperativas. Régimen tributario actual en el Ordenamiento español», en AA.VV., *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social. Cooperativas, Mutuas, Sociedades Laborales, Fundaciones, Asociaciones de Utilidad Pública, Centros Especiales de Empleo y Empresas de Inserción Social*, dir. Calvo Ortega, Edit. Aranzadi, Navarra, 2005.
- GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo** «Constitución, Fundaciones y Sociedad Civil». *Revista de Administración Pública*, nº 122, mayo-agosto 1990.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco** — «Reflexiones sobre el concepto de actividad empresarial en el ámbito impositivo», *Nueva fiscalidad*, Nº. 7, 2007.
- GARCÍA LLANEZA, Rafael** «Las NIF adoptadas por la UE. Génesis, adopción por la UE e implantación en España», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 13, 2006.
- GARCIA LUIS, Tomás** «Impuesto sobre Actividades Económicas», en AAVV, *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, dir. Calvo Ortega, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1991.
- *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1995.
- GARCÍA-PELAYO, Manuel** *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Editorial, Madrid, 1985.
- GARCÍA RIESTRA, Manuel** *La sociedad anónima europea*, Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU, 2002.
- GARCIMARTÍN ALFÉREZ, Francisco** «La sentencia “centros” del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: una visión a través de los comentarios», *Revista jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 4, 2001-I.
- GARDEÑES SANTIAGO, Miguel** *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003.
- «Problemática Registral de las Fundaciones Extranjeras que ejerzan actividad en España», en AAVV, *Derecho Registral Internacional: homenaje a la memoria del profesor Rafael Arroyo Montero*, Edit. Iprolex, Madrid, 2003.

- GARRIGUES, Joaquín** «Las fundaciones en el contexto internacional», en AAVV, *Tratado de Fundaciones*, Vol. II, dir.: Beneyto Pérez, J.M., y coord.: Rincón García Loygorri, A., Edit. Boch, Barcelona, 2007.
- Curso de Derecho Mercantil I*, Ed. Aguirre, Madrid, 1976.
- GASCON CATALAN, Jesús** «Actuaciones del Departamento de Gestión Tributaria para el reconocimiento de los beneficios fiscales», en AAVV, *Las Fundaciones: su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, dir.: Olmos Vicente, I., Fundación Univ. San Pablo CEU-Dykinson, Madrid, 1998.
- GARDEÑES SANTIAGO, Miguel** *Las Fundaciones en Derecho internacional privado español*, Edit. Eurolex, Madrid, 2003.
- «Problemática registral de las fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España», en AAVV, *Derecho Registral Internacional, Homenaje a la memoria del profesor Rafael Arroyo Montero*. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Iprolex, Madrid, 2003.
- «Las fundaciones en el contexto internacional», en AAVV, *Tratado de Fundaciones*, dir.: Beneyto Pérez, J.M., y coord.: Rincón García Loygorri, A.), Vol. II, edit. Boch, Barcelona, 2007.
- GIL DEL CAMPO, Miguel** *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*. CISS, Valencia, 2003.
- *Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*. CISS, Valencia, junio 2010.
- GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando** «Comentario a la disposición adicional decimosexta», en AAVV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Tomo I, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- GIMENEZ REYNA, Enrique, ZURDO RUIZ-AYUCAR, Ignacio, y ZURDO RUIZ-AYUCAR, Juan** «Artículo 42», en AAVV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales, Tomo I*, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- GIRGADO PERANDONES, Pablo** «En torno a la noción de Grupo de Sociedades y su delimitación en el ámbito español y europeo», *Revista Boliviana de Derecho*, nº 18, 2014.
- GODELIER, Maurice** *Antropología y economía*, Anagrama, Barcelona, 1976.
- GÓMEZ-APARICI, R.** «Nuevos y extraños contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades». *Crónica Tributaria*, nº 34, 1980.

- GÓMEZ JIMÉNEZ, Ignacio Luis** «Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes», *Crónica tributaria*, núm. 133/2009.
- GONZÁLEZ CUETO, T.** *Comentarios a la Ley de Fundaciones, Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, Ed. Aranzadi, Navarra 2003.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Gabriela** «Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y de restricción en el Derecho comunitario», *IEF*, Doc. núm. 8, 2004.
- GONZALO, E. y REQUEJO, F.** «Democracia: Las razones de un sueño que genera monstruos», en *Diez palabras clave en Filosofía Política*, dir.: Adela Cortina, Edit. Verbo Divino, Estella (Navarra), 1998.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio** «El concepto de establecimiento permanente en la imposición directa y su evolución jurisprudencial», en AA.VV.: *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, dirs.: LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á., coord.: GARCÍA MARTÍNEZ, Á., Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 3/2018.
- GOTA LOSADA, Alfonso** *Tratado del Impuesto sobre Sociedades, Tomo III, Entidades sujetas y exentas*, Banco Exterior de España, Madrid, 1989.
- GRANT, Robert** *Dirección Estratégica. Conceptos, técnicas y aplicaciones*, trans.: Zumila Fernández, José Daniel Lorenzo Gómez y José Ruiz Navarro, Civitas, Madrid, 2002.
- GUEZURAGA UGALDE, Asier** — «Fundaciones educativas, explotaciones económicas y competencia desleal: un paso atrás». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 13/2002.
- GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco** «Las Fundaciones ante los Convenios de Doble Imposición», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XXXIV, nº 173, septiembre-octubre 1984.
- «El Impuesto sobre Sociedades en el marco de la nueva Ley de Fundaciones», en *Impuestos*, núm. 22, noviembre 1994.
- HERNANDO CEBRIÁ, Luis** «Relaciones de la fundación con el mercado y la empresa: de la sociedad de fundación a la fundación de sociedad», *Revista Aranzadi de Derecho Patrimonial*, núm. 26, 2011.
- HERRERA GOMEZ, Manuel** «La especificidad organizativa del tercer sector: tipos y dinámicas». *Papers. Revista de Sociología*, Vol. 56, 1998.
- El Tercer Sector en los sistemas de bienestar*, Tirant lo blanch, Valencia, 1998.

- HERRERA MOLINA, Miguel Ángel** *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades, La Ley, Madrid, julio 2000.*
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel** *La exención tributaria, Colex, Madrid, 1990.*
- HERRERO MALLOL, Carlos** *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, Thomson- Aranzadi, 2003.*
- HUERTA, Emilio** «Tendencias de la institución empresarial», en *Informe 2010. Responsabilidad Social Corporativa en España. La RSC y el futuro de la empresa*, dir.: Elena Mañas Alcón, Fundación Alternativas, Madrid, 2011.
- JUÁREZ PÉREZ, Pilar** «Comentario al art. 5 de la Ley 30/1994», AA.VV., *Legislación de Derecho internacional privado. Comentada y con jurisprudencia*, dirs.: CALVO CARAVACA, A.-L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J., Colex, Madrid, 2002.
- LA CASA GARCÍA, Rafael** «La fundación-Empresa», AA.VV.: *Tratado de Derecho Mercantil, tomo 17*, dirs.: M. Olivencia, C. Fernández-Novoa y R. Jiménez de Parga; coord. Jiménez Sánchez, Marcial Pons, Madrid, 2009.
- LACRUZ BERDEJO, José Luis et al.** *Elementos de Derecho Civil, I Parte General, Volumen II, Personas*, Edit. Dykinson, 5ª edición, Madrid, 2008.
- LASARTE ÁLVAREZ, C.** «Dotación patrimonial e irreversibilidad de los bienes fundacionales». *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, núm. 4, 1993, pp. 91-115.
- LINARES ANDRÉS, Lucía** «La actividad económica de las fundaciones», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 642, septiembre-octubre 1997.
- LINDE PANIAGUA, Enrique** «Objetivos y medios de la Unión y de las Comunidades Europeas. El sistema de competencias», en AAVV (coord. Linde Paniagua), *Políticas de la Unión Europea*, Edit. Colex, 4º edición, Madrid, 2007.
- LINDE PANIAGUA, E.: «El Mercado Interior (Libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales)», en AAVV.: *Políticas de la Unión Europea*, coord. Linde Paniagua, Edit. Colex, 4º edición, Madrid, 2007.
- LÓPEZ-NIETO Y MALLO, Francisco** *La Ordenación legal de las asociaciones. Doctrina. Jurisprudencia. Formularios. Legislación*. 4ª edición, Dykinson, Madrid, 2004.
- *La Ordenación legal de las fundaciones*. La Ley, Madrid, 2006.
- LÓPEZ RIBAS, Silvia** «Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002», *Quincena Fiscal*, nº 5/2004.

- «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», AA.VV.: *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R., Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005.
 - «Mecenazgo europeo sin fronteras», *Crónica Tributaria: boletín de actualidad* núm. 3/2014.
 - «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», *Crónica Tributaria* núm. 153/2014.
 - «Una fiscalidad para las fundaciones y el mecenazgo en Europa», en AAVV, *Anuario de Derecho de Fundaciones 2013*, dirs.: Muñoz Machado, S, y Piñar Mañas, J.L., Iustel, Madrid, 2014.
 - «Fiscalidad Internacional y entidades no lucrativas», en AA.VV.: *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, dir. Cabra de Luna, M.A., CERMI, Madrid, 2017.
- LOZANO SERRANO, Carmelo** *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.
- *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Enrique** *El derecho de asociación*, Tecnos, Madrid, 1996.
- MANGAS MARTÍN, Araceli, y LIÑÁN NOGUERAS, Diego** *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Tecnos, 2ª ed, Madrid, 2007.
- MAESTRO BUELGA, Gonzalo** «Constitución económica y modelo social europeo», *Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, Año 6, núm. 15, 2008.
- «El Tratado de Lisboa y la Constitución económica», *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, nº 9, Enero-Junio 2008.
- MARCO SERRANO, Luis manuel** «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo». *Rev. Estudios Financieros*, nº 250, 2004.
- MÁRQUEZ SILLERO, Carmen** *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*. La Ley, Madrid, 2007.
- MARTÍN DEGANO, Isidoro** «La vigente exención de las entidades benéficas y su aplicación a las fundaciones», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. III Parte Estudio, Editorial Aranzadi, SA, 1998.

- «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y al alcance de la exención de sus explotaciones económicas». *Revista de información fiscal*, Nº. 35, 1999.
 - *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999.
 - «Consideraciones acerca de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general», *Crónica tributaria*, Nº 97, 2001.
 - «El carácter subjetivo o mixto de la exención de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2001.
 - «La competencia desleal en la exención del IAE de la Ley de Fundaciones. Comentario a la STS de 26 febrero 2002» *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3/2002.
 - «EL IVA y la Iglesia Católica ante el Derecho comunitario: hacia un sistema de devoluciones», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11/2006.
 - «Los sistemas de financiación de las confesiones religiosas en España». *Revista catalana de dret públic*, Nº. 33, 2006.
 - «Los Ayuntamientos y la exención en el IBI de las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre», *Tributos locales*, núm. 95, junio-julio 2010..
 - «Los tributos locales y las fundaciones», en AA.VV., *Tratado de Fundaciones* (dirs.: De Lorenzo, Rafael; Piñar, Jose Luis; y Sanjurjo, Teresa), Edit. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010.
 - «La deducción de las donaciones irrevocables, puras y simples a las entidades no lucrativas», *Revista de contabilidad y tributación, CEF*, núm. 345, 2011.
 - «La necesaria conexión entre el fin de las fundaciones y las explotaciones económicas exentas», *Quincena Fiscal*, Nº 4, 2013.
- «Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2014*, Iustel, 2015.
- «La situación actual de los incentivos fiscales al mecenazgo en la legislación estatal. Reflexiones a futuro», en AA.VV. *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, dir.: Cabra de Luna, M.A., CERMI, Madrid, 2017.

- MARTÍN DELGADO, José María** «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978», *Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier** «Las entidades benéficas o de utilidad pública y el Impuesto sobre Sociedades: situación actual y propuesta de futuro». *Impuestos*, nº 15-16, agosto 1991.
- *Régimen Tributario del Mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo** «Metodología y Derecho Financiero: ¿Es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera», *RDFHP*, núm. 258, 2000.
- «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, nº 109-110, enero-junio 2001.
- «El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria», en AAVV.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N., Edición Fiscal CISS, Valencia, 2007.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A; y CALDERON CARRERO, J.M.** «La Jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa», en AAVV.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, coord. CARMONA FERNÁNDEZ, N., CISS, Valencia, 2007.
- MARTÍN LÓPEZ, Jorge** *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006.
- MARTÍN PASCUAL, Clotilde** *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, IEF, Madrid, 2003.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LOPEZ, J.M.** *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 13ª edic., Madrid, 2002.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M** «Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?», *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2015.
- MARTINEZ ALCUBILLA, Marcelo** *Diccionario de la Administración Española. Compilación de la novísima legislación de España peninsular y ultramarina*, 5ª edición, Madrid, 1892

- Apéndice de Legislación de 1914, al *Diccionario de la Administración Española. Compilación de la novísima legislación de España peninsular y ultramarina*, 5ª edición, Madrid, 1892.

MARÍNES BÁRBARA, G

«The Neverending Story: la reforma inacabada de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº. 441, 2019.

**MARTÍNEZ GARCÍA,
José Saturnino**

«Distintas aproximaciones a la Elección Racional», *Revista Internacional de Sociología* (RIS), Tercera Época, nº 37, Enero-Abril, 2004.

**MARTINEZ LAFUENTE,
Antonio**

Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre. Aranzadi, Pamplona, 1995.

**MARTINEZ LAGO,
Miguel Ángel**

«Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 55, julio/septiembre 1987.

MIR PUIGPELAT, Oriol

Globalización, Estado y Derecho. Las transformaciones recientes del Derecho Administrativo, Cuadernos Civitas, Madrid, 2004.

MONTERO SIMÓ, Marta

«La fiscalidad de las *Nonprofit Organizations* en EEUU: El disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. núm. 24/09.

«La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro», CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 69, 2010.

**MONTÉS PENADÉS,
Vicente Luis**

«Fragmentos de un estudio sobre las fundaciones en el Derecho español, después de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre», en AA.VV., *Asociaciones y Fundaciones: XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, Alicante, 27 a 29 de mayo de 2004*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, 2005.

**MONTESINOS OLTRA,
Salvador**

«Exención de las explotaciones económicas de entidades sin fines lucrativos bajo el régimen especial de la Ley 30/1994», *Quincena Fiscal Aranzadi* num. 6/2009, Editorial Aranzadi SA, Pamplona, 2009.

- «Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos», *Cuadernos Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* núm. 49 (Estudios), Editorial Aranzadi SA, Pamplona, 2008.

**MORENO GONZÁLEZ,
Saturnina**

«Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria», *CREDF* núm. 132, oct.-dic. 2006.

- MORILLO GONZÁLEZ, Fernando** *El proceso de creación de una fundación*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006.
- «La ausencia de ánimo de lucro y la reversión de los bienes fundacionales a la extinción de la fundación». *Derecho Privado y Constitución*. Núm. 20. Enero-Diciembre 2006, págs. 255-281.
 - *La fundación: concepto y elementos esenciales*. Tecnos, Madrid, 2001.
- NAVAS LÓPEZ, J.E., Y GUERRAS MARTÍN, L.A** *La Dirección estratégica de la Empresa. Teoría y aplicaciones*, Biblioteca Civitas Economía y Empresa, 3ª edición, Madrid, 2002.
- NIETO ALONSO, ANTONIA** «Es el momento de las fundaciones», en *Tendencias legislativas y Tercer sector: los modelos español e italiano. Ponencias del Congreso Internacional. Santiago de Compostela 2-4 de octubre de 2003* (edición a cargo de Mª Paz García Rubio y Belén Trigo García). Servicio de Publicaciones e Intercambio Científico de la Universidad de Santiago de Compostela, 2005.
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU)** *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (ST/ESA/PAD/SER.E/21, Nations Unies, New York, 2001).*
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE)** *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes. 17 de julio de 2008* (Obra publicada originalmente por la OCDE en inglés y francés con los títulos: *Report on the attribution of profits to permanent establishments. 17 July 2008* y *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables 17 Juillet 2008*, París, 2008), edición española del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010.
- *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada de 22 de julio de 2010* (título original: *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version*, París, 2010), edición española del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011.
- OLIVER CUELLO, Rafael, y DELGADO GARCÍA, Ana María** *Fiscalidad de las ONG*, J.M. Bosch Editor, 2008.
- ORTEGA CARBALLO, Enrique** «Información económica de las fundaciones: Documentos que la integran», en AAVV.: *Las fundaciones: Desarrollo reglamentario de la ley*, coords. PIÑAR MAÑAS Y OLMOS VICENTE, Fundación Alfonso Martín Escudero, Edit. Dykinson, Madrid, 1997.
- ORTEGA CARPIO, Mª L** *Las ONGD y la crisis del desarrollo. Un análisis de la cooperación con Centroamérica*, IEPAIA Editorial, Madrid, 1994.

- PAGÉS I GALTÉS, Joan** *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, 1995.
- PALAO TABOADA, Carlos** «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva» en *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976.
- «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español». *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, oct./dic. 1995.
- «Las cuestiones del método en la obra del profesor Sainz de Bujanda», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* nº 104, oct.-dic. 1999.
- PALLARES RODRÍGUEZ, María del Rosario** *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF-Marcial Pons, 1995.
- PALLARES RODRÍGUEZ, et al.** *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, Aranzadi, 2004.
- PANIAGUA ZURERA, Manuel** «La sociedad cooperativa. Las sociedades mutuas y las entidades mutuales. Las sociedades laborales. La sociedad de garantía recíproca», en AAVV: *Tratado de Derecho Mercantil*, Vol I, dirs.: M. Olivencia, C. Fernández-Novoa, y R. Jiménez de Parga, coord.: Jiménez Sánchez, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- *Las empresas de la economía social. Más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social*. Marcial Pons, Madrid, 2011.
- PASCUAL MEDRANO, Amelia** «La Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1998 sobre la Ley Vasca de Asociaciones», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, Vol. I, Parte Estudio, 1999.
- PAU, Antonio** «El Registro de Fundaciones. Artículos 36 y 37 y DT 4ª», en AAVV, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, dirs.: Muñoz Machado, S., Cruz Amorós, M., De Lorenzo García, R., Fundación ONCE-IUSTEL, Madrid, 2005.
- PAZ-ARES RODRIGUEZ, José Cándido** «La sociedad en general: caracterización del contrato de sociedad», en AAVV, *Curso de Derecho Mercantil I*, dirs., Rodrigo Uría y Aurelio Menéndez, Civitas, Madrid, 1999.
- «Uniones de empresas y grupos de sociedades», *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, Nº 1, 1999.

- «La Agrupación de Interés Económico y las Sociedades Profesionales», en AAVV.: *Curso de Derecho Mercantil I*, coord.: Aparicio González, M^a Luisa ,2^a Edic., Thomson-Civitas, Aranzadi, 2006.
 - «Las sociedades mercantiles», en AAVV.: *Lecciones de Derecho mercantil*, dir.: Aurelio Menéndez, Thomson-Civitas, Aranzadi, 4^a edic., 2006.
 - «Uniones de empresas y grupos de sociedades», en AAVV.: *Lecciones de Derecho mercantil*, dir.: Aurelio Menéndez, Thomson-Civitas, Aranzadi, 4^a edic., 2006.
- PAZ-ARES, Cándido, y ALFARO AGUILA-REAL, Jesús** «Artículo 38», en AAVV.: *Comentarios a la Constitución Española*, dirs.: M^a Emilia Casas, Miguel Rodríguez-Piñero, Bravo-Ferrer, coords.: Mercedes Pérez Manzano e Ignacio Borrajo Iniesta, Fundación Wolters Kluwer, Madrid, 2008.
- PEDREIRA MENENDEZ, José** *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*. Edit. Lex Nova, Valladolid, 1999.
- «La tributación de la Feria Muestrario Internacional de Valencia». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. 40, N^o 15/ 2002.
 - *El Régimen Fiscal del Sector No Lucrativo y del Mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. Civitas, Madrid 2003.
- PEÑALOSA ESTEBAN, Isabel** *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones*. Tesis doctoral inédita. Universidad Rey Juan Carlos. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Departamento de Derecho Público I y Ciencia Política, diciembre 2012.
- PÉREZ DE AYALA, José luis** «Las fundaciones ante el Impuesto de Sociedades», en *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Madrid, Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Dykinson, 1998.
- PÉREZ DÍAZ, Víctor** *La primacía de la sociedad civil*. Alianza Editorial, 2^a ed, Madrid, 2003.
- PÉREZ DÍAZ, V y LÓPEZ NOVO, J. P.** *El Tercer Sector Social en España*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2003.
- PÉREZ ESCALONA, Susana** — «La asociación y el derecho de sociedades: notas para un debate». *REDUR* n^o 2/2004.

- PÉREZ ESCOLAR, Marta** — *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativas e interés general*. Thomson Civitas Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- «El protectorado de las fundaciones. Hacia una renovación de sus facultades de actuación», *Boletín del Ministerio de Justicia*, Año LXVI, núm. 2140, marzo 2012.
- PÉREZ MILLA, J.** «De las incertidumbres de la economía social autonómica en el tráfico externo», *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, nº 8, 2005.
- PIÑAR MAÑAS, José Luis** «Artículo 1», en AAVV.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Fundación ONCE-Escuela Libre de Derecho-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- «Comentario al artículo 5», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre de Derecho-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- «*Fundaciones constituidas por entidades públicas. Algunas cuestiones*». Civitas, *Revista Española de Derecho Administrativo* nº 97, enero/marzo, 1998.
- «Fiscalidad de las Fundaciones. Consideraciones generales y perspectivas de futuro», en AAVV, *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*. (Dir. Olmos Vicente, I.) Fundación Universitaria San Pablo-CEU-Dykinson, 1998.
- POLANYI, KARL** «El sistema económico como proceso institucionalizado», en GODELIER, M.: *Antropología y economía*, Anagrama, Barcelona, 1976.
- La gran transformación. Crítica del liberalismo económico* (título original: *The great transformation*, 1944); trad. Álvarez-Uría Rico, Fernando y Varela, Julia, Ediciones Endymion, Madrid, 1989.
- POMEY, MICHEL** *Traité des fondations d'utilité publique*, PUF, Paris, 1980.
- RAMOS MUÑOZ, David** «Fundaciones, actividades mercantiles e impuesto de sociedades: Algunas reflexiones a propósito de las leyes 49/2002 y 50/2002», en AA.VV., *Asociaciones y Fundaciones: XI Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, Alicante, 27 a 29 de mayo de 2004*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, 2005.
- «Abuso del derecho, transacciones transfronterizas y la construcción del Mercado Interior y de la UE. ¿Un equilibrio imposible?», *Revista española de derecho europeo*, núm. 44, Civitas, 2012.
- REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, Alejandro** «Hecho imponible y exención en el impuesto sobre sociedades de las entidades no lucrativas». *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 193, abril, 1999.

- REMIRO BROTONS, Antonio** «Los límites de Europa como proyecto político», *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 8, 2004.
- RIBAS BONET, M^a. A.** «Entitats d'economía social i ocupació a la Unió Europea, a Espanya i a la Comunitat Autònoma de les Illes Balears», ponencia presentada en el I *Congreso de Economía de las Islas Baleares*, celebrado los días 12,13 y 14 de marzo de 2003, disponible en <<http://conecoib.caib.es/comunicacions>>.
- ROBBINS, Lionel** *Ensayo sobre la Naturaleza y significación de la Ciencia Económica* [título original: *Essay on the Nature and Significance of Economic Science* (1932), traducción de Daniel Cosío Villegas, Ed. Fondo Cultura Económica, México,1944.
- RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, José Manuel** *Las Asociaciones de entidades locales en España*, Ministerio de Administraciones Públicas, BOE, Madrid, 2002.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro** *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel** — «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española» *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* nº 100, octubre/diciembre 1998.
«Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española» *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* nº 100, octubre/diciembre 1998.
- RODRÍGUEZ PAREDES, Mercedes** *Las Fundaciones en España: Propuestas de un modelo de análisis de la información contable externa*. Tesis doctoral inédita. UCM, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Economía Financiera y contabilidad II, Madrid, 2001.
- ROIG SÁNCHEZ, A.** «Arrendamiento de inmuebles: local y empleado. Requisitos mínimos pero no suficientes e incidencia en los grupos de sociedades», *Diario La Ley*, Nº 8265, Sección Tribuna, 6 Mar. 2014, Año XXXV, Editorial LA LEY.
- ROJAS MARTÍNEZ DEL MARMOL, José Javier** *Fundación y empresa: la admisibilidad de la cláusula de reserva de reversión en la Ley 50/2002, de fundaciones*. La Ley-Actualidad, Madrid, 2003.

ROJAS JUÁREZ, José Rafael

Guía de Asociaciones, Ministerio del Interior, Secretaría General Técnica, 2ª edición, Madrid, junio 2017.

RÚA ALONSO DE CORRALES, Enrique

El Destino de las Rentas e Ingresos. Cálculo mediante las cuentas anuales. Asociación Española de Fundaciones. Biblioteca Básica, Madrid, 2006.

- «Incidencia de la reforma contable en las entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones». *Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa*, núm. 207, 2009.

RUIZ GARIJO, Mercedes

«Fiscalidad de la donación de bienes inmuebles a favor de una entidad deportiva declarada asociación de utilidad pública. Comentario a la Consulta de la DGT de 5 de septiembre de 2003, núm. 1203-03», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1/2004.

- «Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2, mayo 2004.
- «Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención (y 2)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3, junio 2004.
- «Entidades sin fines lucrativos: Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública», AAVV, *Fiscalidad de las entidades de economía social*, dñr. Calvo Ortega, Aranzadi, Navarra, 2005.
- «STC 341/2005, de 21 de diciembre. Posibilidad de reversión patrimonial para las fundaciones de la Comunidad de Madrid. Consecuencias fiscales». *Documentos del IEF. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Año 2005. Accesible en: <<https://www.ief.es/Destacados/publicaciones/historico/jurisprudenciaConstitucional>>

RUIZ HIDALGO, Carmen

Fecha último acceso: 23.01.2013.
Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial, Marcial Pons, Madrid, 2002.

RUIZ OLABUENAGA, José Ignacio

El Sector no lucrativo en España, Fundación BBV, Bilbao, 2000.

RUIZ MUÑOZ, Miguel

«Un apunte crítico sobre la responsabilidad social corporativa (RSC/RSE)», *REDUR* núm. 9, diciembre 2011.

SACRISTÁN REPRESA, Marcos

«Derecho societario del grupo empresarial: aspectos del mismo en los ordenamientos español y brasileño», *A Pensar – Revista de Ciências Jurídicas da Universidade de Fortaleza* (Brasil), febr. 2006.

- SAMUELSON, Paul y NORDHAUS, William** *Economía*, (trad. Rabasco, E. y Toharía, L.), 17ª edición, Mc Graw Hill, Madrid, 2002.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando** «La enseñanza de la Hacienda pública» en *Hacienda y Derecho III*, IEP, Madrid, 1963.
- «Análisis Jurídico del Hecho Imponible», en *Hacienda y Derecho IV*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.
- *Sistema de Derecho Financiero I, Vol. 1º*, FDUC, Madrid, 1977.
- SALELLES CLIMENT, J.R, y VERDERA SERVER, R.** *El Patronato de la Fundación. Aranzadi*, Pamplona, 1997.
- SANTOS MORÓN, Mª J.** «La nacionalidad de las Fundaciones. Actividad en España de las Fundaciones Extranjeras», en *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación Once-Iustel, Madrid, 2005.
- *La responsabilidad de las asociaciones y sus órganos directivos*, Iustel, Madrid, 2007.
- SANZ GADEA, Eduardo** — «Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas», en AA.VV.: *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, coord.: CABRA DE LUNA, M.A., Cinca, Madrid, 2017.
- SANZ MENÉNDEZ, Luis** «El corporatismo en las sociedades industriales avanzadas: veinte años de debates sobre intermediación de intereses y políticas públicas», *Zona Abierta*, nº 67/68, Instituto de Estudios Sociales Avanzados, Documento de Trabajo 94-07, Madrid, abril 1994.
- SERRANO ANTÓN, Fernando** «Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes, capítulo 6», en AA.VV.: *Fiscalidad Internacional*, coord. Serrano Antón, F., Centro de Estudios Financieros -CEF, Madrid, 2001.
- «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación, capítulo 8», en *Fiscalidad Internacional*, coord. Serrano Antón, F., Centro de Estudios Financieros -CEF, Madrid, 2001.
- SERRANO CABALLERO, Enriqueta** *Las ONG como actores de las Relaciones Internacionales* (tesis doctoral, UCM, 1999).
- SERRANO CHAMORRO, Mª Eugenia** *Las fundaciones: Dotación y Patrimonio*. Civitas, Madrid, 2000.

SIMÓN ACOSTA,
Eugenio

«Artículo 18», *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo III, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edersa, 1983.

- El concepto de "actividad empresarial" a efectos de considerar sujeta al Impuesto sobre Operaciones Societarias la constitución de una comunidad de bienes», *JT*, núm. 13/2000.

SOCÍAS SALVÀ, A y
DOBLAS, Natividad

«El comercio justo: implicaciones económicas y solidarias», CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 51, abril 2005.

SOCIAS SALVÀ, A y
HORRACH ROSSELLÓ,
P.

«La normativa contable aplicable a las entidades de comercio justo. Una propuesta de mejora», CIRIEC-España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 67, abril, 2010,

SOLDEVILLA
FRAGOSO, S.

«El derecho de Fundación: de simple cuestión reglamentaria a derecho fundamental. Comentario a la STS (Sala 3ª) de 8 de julio de 2003», *Actualidad Administrativa*, nº 3, febrero 2004.

SOLER ROCH, Mª. T.

Incentivos a la inversión y justicia tributaria, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983.

- «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJUE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 14, Julio 2006;

SOSA WAGNER,
Francisco

«*La gestión de los servicios públicos locales*», Edit. Civitas, Madrid, 2ª edición, 1995.

SOTILLO MARTÍ,
Antonio

«Artículo 24. Actividades Económicas», en AAVV, *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, dir.: Olavarria Iglesia, Tirant lo blanch, Valencia, 2008.

STIGLIZ, J. E.

Economía (trad. Esther Rabasco Espáriz), Edit. Ariel Economía, Barcelona, 1995.

TÉLLEZ, Juan

Guía del Registro Nacional de Asociaciones, Fundación Luis Vives, Madrid, 2007.

- «El régimen jurídico de la federación: aspectos fundamentales». Ponencia inaugural del *VIII Seminario de Asociaciones de Educación Ambiental*, celebrado en Santa María de Cayón (Cantabria) del 9 al 11 de Noviembre de 2007.

TRINIDAD GARCÍA,
Mª.L

«Apuntes sobre el Registro de Fundaciones extranjeras», en AAVV, *Derecho Registral Internacional. Homenaje a la memoria del profesor Rafael Arroyo Montero*. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Iprolex, Madrid, 2003,

- TOMÁS Y VALIENTE, F.** «Estudio Previo», en AA.VV. *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- URÍA, Rodrigo y MENÉNDEZ, Aurelio** «Concepto, evolución histórica y fuentes del Derecho Mercantil», en AAVV.: *Lecciones de Derecho mercantil*, dir.: Aurelio MENÉNDEZ, Thomson-Civitas, Aranzadi, 4ª edic., 2006.
- UTANDE SAN JUAN, J.M.** «Las comunidades autopromotoras y el Impuesto sobre Operaciones Societarias», *Impuestos*, núm. 8/2002,
- VALERO AGUNDEZ, Urbano** *La fundación como forma de empresa*. Universidad de Valladolid, 1969.
- VAQUER CABALLERIA, Marcos** *Fundaciones públicas y Fundaciones en mano pública. La reforma de los servicios públicos sanitarios*. Marcial Pons, Madrid, 1999.
- VELARDE ARAMAYO, María Silvia** «Una nueva etapa en la tributación de las donaciones transfronterizas: el caso Mattner vs. Finanzamt Velbert», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 322, 2011.
- VIDAL WAGNER, DE URRUTIA CODURAS y ESQUERRA MIRAMUNT** «Las Organizaciones no gubernamentales con forma jurídica de asociación, ¿necesidad de ser declaradas de "utilidad pública"? Posibilidad de revisar la exigencia de la declaración de utilidad pública», en AA.VV.: *Fiscalidad del mecenazgo*, edit. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017.
- VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña** «La responsabilidad social de la empresa. Un examen desde el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Aranzadi Doctrinal*, num. 7, 2011.
- WEBER, Max** *Economía y sociedad*, Fondo de Cultura Económica de España, 2ª edición, Madrid, 2002.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan** «Derecho de fundación y sistema tributario», *Derecho Privado y Constitución*, núm. 9, Mayo-Agosto, 1996.
- «El gravamen de las rentas del capital y las libertades comunitarias», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 161, enero-marzo 2014.