



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

LA FISCALIDAD EN LAS FUNDACIONES Y ACTIVIDADES DE MECENAZGO

ANÁLISIS DE SUS BENEFICIOS FISCALES

Autor: Antonio Alfonso Garre Bas

5º, E-3, Grupo B

Derecho financiero y tributario

Tutor: Antonio Palou Bretones

Madrid

Abril, 2020

ÍNDICE

Capítulo I. Introducción	5
Capítulo II. Fundaciones, actividades de mecenazgo e interés	7
1. <u>Fundaciones y actividades de mecenazgo</u>	7
1.1 Fundación: concepto y evolución histórica	7
1.2. Actividades de mecenazgo e interés	8
2. <u>Fundaciones del sector público estatal</u>	8
2.1. Concepto.....	8
2.2. Régimen Jurídico de las Fundaciones del Sector Público Estatal	9
Capítulo III. Régimen jurídico de las fundaciones: patrimonio, funcionamiento ... 10	
1. <u>Constitución de una fundación</u>	10
1.1. Patrimonio y requisitos para constituir una fundación	10
1.1.1. <i>Patrimonio de una fundación</i>	11
1.1.2. <i>Requisitos para constituir una fundación</i>	13
Capítulo IV. Objeto fiscal de las fundaciones	15
1. <u>Requisitos y patrimonio fundacional</u>	15
1.1. Requisitos para acogerse al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002	17
2. <u>Régimen fiscal especial. Impuesto de Sociedades</u>	21
2.1. Hecho imponible: rentas exentas	21
2.1.1. <i>Explotaciones económicas exentas</i>	23
2.1.2. <i>Resoluciones administrativas sobre explotaciones económicas exentas</i>	26
2.2. Base imponible	27
3. <u>Régimen fiscal especial. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Tributos Locales</u>	33
3.1. Las fundaciones desde la perspectiva del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas	33
3.1.1. <i>Donaciones realizadas por personas físicas</i>	33
3.1.2. <i>Deducciones autonómicas</i>	34

3.2. Tributos locales	37
3.2.1. <i>El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la Iglesia Católica</i>	38
Capítulo V. Régimen fiscal actividades de mecenazgo	40
1. <u>Concepto y regulación</u>	40
2. <u>Régimen legal de las actividades de mecenazgo</u>	41
2.1. Entidades beneficiarias	41
2.2. Régimen fiscal de las aportaciones y donaciones	43
Capítulo VI. Beneficio fiscal, su relación porcentual. Dividendos	45
1. <u>Consideraciones previas</u>	45
1.1. Las Fundaciones en las sociedades mercantiles. Especial referencia a los grupos de sociedades	46
2. <u>Relaciones porcentuales. Diferencias en la tributación</u>	47
2.1. Reparto de dividendos	47
Capítulo VII. Conclusiones	50
Capítulo VIII. Bibliografía	52

Abreviaturas

Admón.	Administración
AET	Agencia Estatal Tributaria
AN	Audiencia Nacional
CAM	Comunidad Autónoma de Madrid
CARM	Comunidad Autónoma de la Región de Murcia
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
CCAA	Comunidades Autónomas
DGT	Dirección General de Tributos
ESL	Entidad sin Fines Lucrativos
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
<i>Infra</i>	Expresión latina que significa “inferior” o “debajo”
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
LF	Ley de Fundaciones
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
LRJSP	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público
TRLBH	Texto Refundido de la Ley de Bases de Régimen Local
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades
LSC	Ley de Sociedades de Capital
pp.	Páginas
S.A.	Sociedad Anónima
<i>Supra</i>	Expresión latina que significa “superior”, “encima”
TEAC	Tribunal Económico Administrativo de Cuentas
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.
<i>Vid.</i>	Expresión latina que remite a otro lugar del trabajo.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

La elección de este trabajo responde a la cuestión de actualidad referente a las grandes donaciones y diversos actos de altruismo que copan espacio en los principales medios de comunicación nacionales e internacionales. Las fundaciones forman parte del Tercer Sector que, en España, en el año 2018, ya integraba 30.000 entidades y empleaba a más de 2 millones de personas para realizar su labor¹.

Este estudio centra su enfoque en las fundaciones, un tipo de entidad sin ánimo de lucro con gran presencia en obras sociales, como recoge el Ministerio de Cultura y Deporte en su página web, estas deben beneficiar de forma duradera a colectividades de personas. Pero la cuestión de fondo es la siguiente: ¿Realmente se esconde un ánimo altruista en la creación de una fundación? ¿Cuál es la magnitud de los beneficios o ventajas que concede el legislador a esta figura en auge? ¿Y los inconvenientes?

Al objeto de abordar las cuestiones planteadas, deviene necesario analizar la fiscalidad de las fundaciones, pues es en este aspecto de obligación tributaria donde mejor se pueden apreciar los potenciales beneficios reconocidos por nuestra legislación para la personalidad jurídica que adopta esta forma, comparada con cualquier otra personalidad que no sea considerada entidad sin ánimo de lucro, sino sociedad civil o mercantil, incluso persona física, que habrán de acogerse al régimen general del Impuesto de Sociedades o del IRPF respectivamente, con diferentes efectos fiscales que las entidades objeto de estudio.

En adición, se estudian también las actividades de mecenazgo desde una perspectiva tributaria, pues quedan contempladas en el principal texto normativo determinante del régimen para este tipo de actividades del Tercer Sector mencionadas *supra*, y su presencia en la sociedad española se encuentra también a la orden del día.

¹ Dr. Cabra de Luna, M.A. “La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo”, PwC, Grupo Editorial Cinca S.A., pp. 215-217.

Es por las razones expuestas que en este trabajo se comenzará analizando los conceptos de fundaciones y actividades de mecenazgo siempre desde una perspectiva jurídica, se estudiarán los textos que ocupan su regulación, así como el régimen jurídico de cada una. Posteriormente se llevará a cabo un profundo análisis sobre su régimen fiscal, contemplado en la Ley 49/2002², complementándose con resoluciones administrativas de mayor relevancia en aquellos aspectos significativos para dotar al análisis de una mejor aproximación práctica y complementariedad jurídica. Finalmente se expondrán ejemplos prácticos para evidenciar el comportamiento de la tributación y los beneficios reales materializados de forma numérica, entre los distintos regímenes que ofrece el legislador para las entidades sin ánimo de lucro, y el resto.

El trabajo, por tanto, comienza con una primera aproximación a los conceptos de fundaciones como entidades sin ánimo de lucro y de las actividades de mecenazgo. En esta primera instancia se hace especial referencia a la nueva figura de las fundaciones del sector público estatal y a su régimen jurídico, por ser estas la figura de más reciente creación en la materia que nos ocupa. Una vez cubierto este aspecto, se procede al análisis del régimen jurídico de las fundaciones, con especial referencia al texto de la Ley 50/2002, de Fundaciones³, donde se encuentran los preceptos que dan forma desde el punto de vista técnico jurídico a estas entidades.

Acto seguido, se entra en el objeto fiscal de estas entidades, y se realiza un exhaustivo análisis de la fiscalidad de las fundaciones desde una doble perspectiva: la del IRPF y la del IS. También se analiza la legislación de las fundaciones desde una perspectiva nacional y autonómica, por estar no todas las competencias en este ámbito centralizadas, como se explica. Por último, se analiza el régimen jurídico y fiscal de las actividades de mecenazgo también contemplado en la Ley 49/2002. En último lugar se detalla un ejemplo práctico que busca ejemplificar las diferencias en la liquidación del impuesto entre una sociedad mercantil y una fundación, y cómo influye esto en el total tributado por ambas formas jurídicas.

² Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de incentivos fiscales a las entidades sin ánimo de lucro y actividades de mecenazgo. Publicada en el BOE el 24 de diciembre de 2002.

³ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Publicada en el BOE el 27 de diciembre de 2012.

CAPÍTULO II. FUNDACIONES, ACTIVIDADES DE MECENAZGO E INTERÉS

1. FUNDACIONES Y ACTIVIDADES DE MECENAZGO.

1.1 Fundación: concepto y evolución histórica.

Fundación es un término con una notable evolución histórica que pasa del confusionismo al esencialismo, atravesando un complejo proceso histórico-evolutivo hasta llegar a la definición, que ya en un periodo preconstitucional y ajena a cualquier referencia de tipo normativo, realiza De Castro: *“la personificación instituida y reglada por el fundador, para realizar un fin benéfico al que destina una masa de bienes.”*⁴

La Constitución de 1978 se arriesga introduciendo la conjugación del punto de vista más tradicional del Derecho Privado, con otros elementos también históricos, y la recepción de esta nueva definición es apreciable en textos, pese a una inicial reticencia doctrinal, por autores de renombre como GARCÍA DE ENTERRÍA (en 1990), posteriormente DE LORENZO, y ya promulgada la Ley 30/1994, que se encarga de esta materia, se unen más autores entre los que destaca DÍEZ PICAZO⁵.

El concepto vigente en el ordenamiento, mencionado *supra* y recogido en el artículo 1 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general⁶: *“1. Son fundaciones las 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.”*

⁴ Pedreira Menéndez, José. “Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación”, Valladolid: Lex Nova, 1999. Pp: 69-72

⁵ Alli Turrillas, Juan-Cruz. “Fundaciones y Derecho administrativo”, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2010. Pp: 301-304.

⁶ Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Publicada en el «BOE» núm. 282, de 25 de noviembre de 1994.

1.2. Actividades de mecenazgo e interés.

La actividad de mecenazgo debe su regulación en el ordenamiento jurídico español a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de incentivos fiscales a las entidades sin ánimo de lucro y actividades de mecenazgo, lo que no obsta de referir a la Real Academia Española para lograr una mejor aproximación a su definición. Según este organismo, se corresponde con el mecenazgo “*la protección o ayudas dispensadas a una actividad cultural, artística o científica*”. A efectos de la Ley 49/2002, se entiende por mecenazgo la contribución privada a la financiación de actividades de interés general. La promoción de este tipo de actividades se explica a través de la concesión de incentivos fiscales a las donaciones y un régimen especial de tributación de las Entidades sin Fines de Lucro (ESFL).

2. FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL

La Ley 40/2015⁷ (LRJSP) introduce por primera vez en la historia de nuestro ordenamiento jurídico la figura de la fundación pública estatal, que se trata en este capítulo. El 2 de diciembre de 2015 entraron en funcionamiento el Protectorado de Fundaciones de competencia estatal, dependiente del Ministerio de Cultura y Deporte, y el Registro de Fundaciones de competencia estatal dependiente del Ministerio de Justicia.

2.1. Concepto.

Las fundaciones del sector público estatal reciben esta denominación como consecuencia de los especiales requisitos legales que se le exige para su constitución, además de ser la única figura que encuentra su normativa en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público, concretamente en el Capítulo VII. Una

⁷ Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Publicada en el BOE el 2 de octubre de 2015.

fundación del sector público estatal ha de cumplir únicamente con alguno de los requisitos estipulados en el artículo 128 de la Ley 40/2015:

- 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.
- 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.
- La mayoría de los derechos de voto en su patronato ha de corresponder a representantes del sector público institucional estatal.

La única exigencia del mismo artículo en cuanto a las características de las actividades a realizar por este tipo de fundaciones es el cumplimiento de fines de interés general, sin perjuicio del ánimo no lucrativo de las mismas, independientemente de que se presten de forma gratuita o mediante contraprestación. Es necesario que las actividades estén relacionadas con el ámbito competencial de las entidades del sector público fundadoras. Subrayar la prohibición del ejercicio de potestades públicas por las fundaciones, debiendo figurar en la denominación de este tipo de fundaciones “fundación del sector público” o su abreviatura “F.S.P.” Debe haberse previsto la posibilidad de que pueda recibir aportación no mayoritaria del sector privado para su financiación o mantenimiento.

2.2. Régimen Jurídico de las Fundaciones del Sector Público Estatal.

Originariamente regulado por la Ley 50/2002, en su artículo 45, que queda derogado por la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Públicos. En su artículo 129 recoge la adscripción de una fundación del sector público estatal, en las que los estatutos serán los encargados de determinar a qué Administración Pública queda adscrita la fundación. La adscripción a una determinada Administración Pública se determina atendiendo a la

⁸ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Publicada en el BOE el 27 de diciembre de 2002.

situación del primer día del ejercicio presupuestario⁹, siguiendo una serie de criterios que se ordenan en orden prioritario de aplicación:

- a) Disponga de mayoría de patronos.
- b) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de los órganos ejecutivos.
- c) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del personal directivo.
- d) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del patronato.
- e) Financie en más de un cincuenta por ciento, en su defecto, en mayor medida la actividad desarrollada por la fundación, teniendo en cuenta tanto la aportación del fondo patrimonial como la financiación concedida cada año.
- f) Ostente el mayor porcentaje de participación en el fondo patrimonial.

En lo referente a su régimen jurídico o de contratación lo comprenden la Ley 40/2015¹⁰, de 1 de octubre, RJSP, la ley 50/2002, de Fundaciones, la legislación autonómica y el ordenamiento jurídico privado.

CAPÍTULO III. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS FUNDACIONES: LEY 50/2002.

La Constitución Española de 1978 recoge el particular derecho a fundar del artículo 34. Si se remonta al origen del régimen jurídico y fiscal de las fundaciones, se puede situar sin lugar a duda en el texto de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Se hace mención a este texto considerando su relevancia legislativa, pues sienta un precedente impulsando la figura de fundaciones y regulando por primera vez su

⁹ Fuertes, Javier & Palomar, Alberto. *“Práctico Contencioso-Administrativo: Administración General del Estado”*

¹⁰ Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Publicada en el BOE núm. 282, el de 25 de noviembre de 1994.

fiscalidad, que más tarde se recogerán en las leyes 49/2002, de régimen fiscal, y 50/2002, de Fundaciones, los dos textos principales que trata este análisis a la fiscalidad de este tipo de entidad sin ánimo de lucro.

1. CONSTITUCIÓN DE UNA FUNDACIÓN.

1.1. Patrimonio y requisitos para constituir una fundación.

1.1.1. Patrimonio de una fundación

Se precisa en este momento del estudio una previa distinción entre dotación y patrimonio fundacional, el primero se refiere a la aportación inicial efectuada para la constitución de una fundación, y por patrimonio se entienden los bienes de la fundación en un momento determinado de su existencia. De esta forma, la dotación o aportación inicial puede revestir de forma inmediata o sucesiva, o incluso puede comprometerse un tercero a realizarla, como queda recogido en el artículo 12 de la Ley 50/2002. La dotación ha de ser adecuada y suficiente para cumplir los fines fundacionales, señalando la ley el límite de la suficiencia cuando el valor económico alcance 30.000 euros. En caso de ser la dotación inferior a esta cuantía, el fundador ha de presentar un programa de actuación más un estudio económico al objeto de acreditar o justificar su adecuación y suficiencia a los fines.

El patrimonio de una fundación, definido por el legislador en el artículo 20, se compone de los bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación. También forman parte de este aquellos bienes, derechos y obligaciones que la fundación adquiriera ya constituida la misma, independientemente de su afectación a la dotación. El Patronato es el encargado de la administración y disposición del patrimonio en la forma prevista en los Estatutos y sujeta a las condiciones recogidas en la ley.

Los requisitos relativos a la composición del patrimonio fundacional se hallan en el Capítulo IV de la ley 50/2002, sobre el patrimonio de la fundación. Es preciso que la

fundación figure como la titular de todos los bienes y derechos que integren su patrimonio, como recoge el art. 20 de la ley 50/2002. También se incluye en este artículo el requerimiento a los órganos de gobierno para promover bajo su propia responsabilidad, la inscripción a nombre de la fundación de los bienes y derechos que integren el patrimonio en los correspondientes registros públicos.

La enajenación, independientemente de su onerosidad, así como el gravamen de bienes y derechos que integren la dotación o se encuentren directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, está sujeta a autorización del Protectorado, que determinará si existe justa causa y si está bien acreditada. Es el mismo artículo 21, en su apartado 2, el que define el concepto de “vinculación directa al fin fundacional”. De esta forma, un bien o un derecho de la fundación queda directamente vinculado cuando esté contenida en una declaración expresa dicha vinculación, ya sea por el fundador, Patronato o la persona física o jurídica, pública o privada responsable de la aportación voluntaria¹¹. Esto aplica solo a los bienes y derechos aportados, sin perjuicio de la posible vinculación por resolución motivada del Protectorado o autoridad judicial competente. El resto de actos de disposición de bienes y derechos distintos a los dotacionales y directamente vinculados, han de ser comunicados por el Patronato al Protectorado dentro de los treinta días siguientes a su realización.

Las enajenaciones o gravámenes del artículo 21 de la Ley 50/2002 han de ser inscritos al término del ejercicio económico en el Registro público correspondiente por razón de objeto, y reflejados en el Libro inventario de la fundación. En caso de aceptar una herencia la fundación, ha de entenderse siempre hecha a beneficio de inventario, siendo los patronos los responsables de la pérdida del beneficio de inventario por los actos del artículo 1024 del Código Civil¹². Si se aceptase un legado con cargas o donaciones onerosas remuneratorias cuentan con un plazo de diez días hábiles para su comunicación por el Patronato al Protectorado, pudiendo este último ejercer las acciones de responsabilidad correspondientes a los patronos, en el supuesto de que dichos actos fuesen lesivos para la fundación. Lo mismo se aplica para la repudiación de herencias, donaciones y legados sin cargas.

¹¹ *“La fundación: concepto, constitución y régimen sustantivo y tributario”*, Asociación Española de Fundaciones.

¹² Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

1.1.2. Requisitos para la constitución de una fundación.

La constitución de una fundación ha de respetar lo dispuesto en el Capítulo II, artículos 5 al 14, de la Ley 50/2002, de Fundaciones. Puede constituir una fundación cualquier persona jurídica o física, en caso de ser física también se ha de reunir la capacidad para disponer gratuitamente de los bienes y derechos en que consista la dotación, ya sea inter vivos o mortis causa. Si se tratase de una persona jurídica privada de índole asociativa requieren de acuerdo expreso pertinente, y tienen capacidad para constituir la también las personas jurídico-públicas. Como se ha expuesto, esta constitución puede ser inter vivos o mortis causa, requiriendo en caso de ser inter vivos que se realice la misma mediante escritura pública con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10 de la ley 50/2002. La constitución mortis causa ha de ser testamentaria y cumplir también con los requisitos del artículo 10. Una vez inscrita la escritura pública en el Registro de Fundaciones, la nueva fundación adquiere personalidad jurídica.

En cuanto a los Estatutos de una fundación (art. 11), han de recoger:

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

Si se recoge en los estatutos alguna disposición contraria a la ley, se tiene por no puesta, a no ser que afecte a la validez constitutiva de la misma, en cuyo caso no procede su inscripción en el Registro de Fundaciones.

1.2. El interés general.

Es de especial relevancia este concepto de interés general, pues si se remite al artículo 34 de la Constitución Española se puede encontrar el reconocimiento del derecho de fundación para este tipo de fines. Ya el legislador lo mencionaba en los dos primeros artículos de la Ley 30/1994¹³, de 24 de noviembre, cuando decía en el artículo 1.1. que los bienes fundacionales habrían de estar afectos de forma duradera a fines de interés general, y en el artículo siguiente estipulaba que las fundaciones debían perseguir estos fines. En la Ley 50/2002, de fundaciones, se refiere el legislador en la misma forma que en el texto que la precede, y también se recoge una lista abierta que actúa a modo de guía en la determinación de los fines de interés general¹⁴.

Son muchos los autores que han tratado este asunto, GARCÍA DE ENTERRÍA, CÁRDENAS, DE CASTRO, de los que destacamos DE PRIEGO por su trabajo sobre el interés general y la indeterminación legislativa que atañe a los beneficiarios de la fundación. En sus palabras, «no se pueden aproximar fines de interés general y destinatarios no individualizados hasta el punto de hacerlos coincidir totalmente, como tampoco hay que identificar destinatarios individualizados con fines de interés privado»¹⁵. Esto supondría contradecir la finalidad del artículo 3.2 de la LF. Más allá del debate teórico sobre la interpretación que pretendía el legislador al establecer el interés general como requisito esencial en la consideración de una entidad como no lucrativa, hemos de atender a los pronunciamientos de los órganos administrativos o judiciales que, en la práctica, han realizado abordando este asunto y, concretamente, en lo que a fundaciones se refiere.

¹³ Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Publicada en el BOE núm. 282, de 25 de noviembre de 1994.

¹⁴ Arias Abellán, María Dolores, “*La responsabilidad social empresarial y las fundaciones: una perspectiva jurídico-tributaria*”, Nueva Fiscalidad, núm. 6-2010.

¹⁵ Orejas Casas, José A. “*Fundaciones, fines y buen gobierno*”. Valladolid, abril de 2019.

La DGT se ha pronunciado sobre supuestos en los que entendía que se incumplía el art. 3.1 e la Ley 49/2002, sobre el interés general (consultas núms. V0618/2005 (NFC020763) y V0062/2006 (NFC021776)¹⁶. En ellas los consultantes pretendían crear fundaciones cuyas actividades consistirían en entregar sus rentas a otras entidades no lucrativas para que estas realizaran directamente las actividades de asistencia a minorías o de tipo benéfico-sociales que constituían sus fines. La DGT, a pesar de las diferencias entre estos supuestos, ha seguido un criterio uniforme¹⁷ que ha seguido el TEAC en la relevante cuestión para el asunto objeto de estudio. En la Resolución de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3669/2010) entiende la Inspección que una fundación benéfica incumplía el requisito del artículo 3.1 de la Ley 49/2002 por destinar sus rentas a personas físicas y a entidades sin fines lucrativos. Por este motivo, la califica de entidad «totalmente pasiva que no desarrolla actividad alguna distinta de la gestión de su patrimonio mobiliario».

La fundación alegó que el citado artículo no exige un cumplimiento por parte de las fundaciones de forma directa sobre el interés general, sino la persecución de este. Además, defendía que el control sobre el cumplimiento de los fines correspondía al protectorado. Sin embargo, el TEAC considera en este sentido que «ninguna de las actividades que constituyen su objeto es realizada directamente por la Fundación (...), que se limita a destinar parte de sus ingresos a otras entidades para el cumplimiento de sus fines. La única actividad de esta entidad es la gestión de un patrimonio mobiliario».

Obsérvese que el hecho de que una fundación destine parte de sus ingresos a la concesión de ayudas a otras entidades no lucrativas no permite aplicar el régimen de la Ley 49/2002. La interpretación que dan ambos órganos revela la distinción entre fundaciones patrimoniales y operativas, bajo el criterio de la realización efectiva de las actividades de interés general objeto de la fundación. Este criterio es de gran peso en la doctrina administrativa puesto que supondría la exclusión de numerosas fundaciones,

¹⁶ Consultas núms. V0618/2005 (NFC020763) y V0062/2006 (NFC021776), a la Dirección General de Tributos, sobre la persecución del interés general.

¹⁷ Martín Dégano, Isidoro. “Las Fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales.” RCyT. CEF, núm. 375, junio 2014.

consideradas ahora patrimoniales, abundantes en España, especialmente las hereditarias, que cuentan con recursos patrimoniales, pero sin personal.

Por último, es preciso mencionar la Sentencia del Tribunal Constitucional 341/2005¹⁸, de 21 de diciembre, en la que el alto tribunal defiende que el interés jurídico pretendido por el artículo 34 de la CE, en cuanto al interés general, habrá de ser perseguido por la fundación mientras la misma subsista. Se reconoce la constitucionalidad del art. 27.2 de la Ley de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Madrid, y su compatibilidad con los arts. 31.2 de la Ley 30/1994 y 3.2 de la Ley 50/2002. La posible reversión de los bienes fundacionales al fundador o terceros será constitucional si se limitan a los aportados por este, siempre que no haya lucro o estaría pervirtiéndose la naturaleza jurídica de la institución.

CAPÍTULO IV. OBJETO FISCAL DE LAS FUNDACIONES

1. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS FUNDACIONES. REQUISITOS.

Conforme se viene exponiendo, una fundación es una entidad sin ánimo de lucro, y como tal, su objeto o régimen fiscal viene regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro e incentivos fiscales al mecenazgo, concretamente en el Capítulo II, del Impuesto de Sociedades. Este régimen fiscal tiene carácter de régimen especial del Impuesto de Sociedades, en tanto en cuanto lo diferencia el legislador del régimen general previsto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

¹⁸ Sentencia 341/2005, de 21 de diciembre de 2005. Recurso de inconstitucionalidad 2544/1998. Promovido por Senadores del Grupo Parlamentario Socialista en relación con diversos artículos de la Ley de la Asamblea de Madrid 1/1998, de 2 de marzo, de fundaciones.

Cabe señalar en este sentido que la Ley 49/2002 no cubre de forma completa la regulación de la obligación tributaria¹⁹, recogiendo incluso, en su artículo 5, que para lo no previsto en la misma se ha de atender al régimen general del Impuesto de Sociedades. Las fundaciones, como cualquier entidad sin ánimo de lucro independientemente de la forma jurídica adoptada, si cumple con los requisitos que la ley a la que se viene refiriendo exige, podrá acogerse a los beneficios fiscales que ofrece el régimen fiscal especial para estas entidades²⁰.

1.1. Requisitos para acogerse al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

La Ley 49/2002 recoge en el Capítulo I del Título II los requisitos necesarios para que las entidades sin ánimos lucrativos se acojan al régimen fiscal especial regulado en el mismo Título. Entre los requisitos podemos distinguir los formales de los materiales, estos últimos recogidos en el artículo 3, que demanda el cumplimiento de las siguientes premisas:

A) Que se persigan fines de interés general, reuniendo la ley una sucesión de ejemplos que no tiene la finalidad como lista cerrada. Como novedades destacables que introduce el texto que nos ocupa, se reflejan como fines de interés general las víctimas del terrorismo, de actos violentos, el desarrollo de la sociedad de la información y la promoción del voluntariado.

B) Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

- Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
- Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa

¹⁹ Márquez Sillero, C. “La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002”

²⁰ González, F. M. (2006). La ausencia de ánimo de lucro y la reversión de los bienes fundacionales a la extinción de la fundación. *Derecho privado y Constitución*, (20), 255-281.

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.

- Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Pueden estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

C) Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Sólo se cumple 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.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos 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. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

D) Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

E) Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la

normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen. No obstante, pueden 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.

F) Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, debiendo estar contemplado de forma expresa en los estatutos o en el negocio fundacional.

G) Que estén inscritas en el registro correspondiente.

H) Que cumplan las obligaciones contables correspondientes.

I) Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.

J) Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.

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

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

Se expone a continuación un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional relativo al requisito principal exigido por el artículo 3.1 sobre el

interés general, que contradice el criterio adoptado por el TEAC²¹. Una Fundación interpuso un recurso contencioso administrativo contra la resolución TEAC 29-11-12 que desestimaba a su vez otro recurso de esta contra el acuerdo de liquidación de la Dependencia de Inspección. El supuesto versa sobre si debiera ser considerada la entidad en su tributación como parcialmente exenta en virtud del art. 9.2 de la LIS, relacionado con el régimen de la Ley 49/2002 que se viene exponiendo. La Inspección defiende que la fundación es una entidad “totalmente pasiva que **no desarrolla actividad** alguna distinta de la gestión de su patrimonio mobiliario”, incumpliendo el artículo 3.1, que exige la persecución de fines de interés general, y que no sigue la fundación pues destina parte de los ingresos de su actividad a otras fundaciones. Consecuentemente, se le propone la regularización en su situación tributaria aplicando el régimen de entidades parcialmente exentas del art. 9.3 LIS, sin la posibilidad de que se pueda aplicar la exención de las rentas que proceden exclusivamente de la administración de su patrimonio inmobiliario.

El tribunal, tras analizar el contenido de los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002 en los que se establecen la consideración y requisitos de las ESL, llega a la conclusión de que debe dar la razón a la Fundación en cuanto a su petición de nulidad, considerando que la Administración tributaria se equivoca al exigir un requisito legal que si quiera viene exigido en su propia norma, otorgando así prioridad a la interpretación literal del texto, en palabras del mismo: *“esta requiere como condición inexorable que se persigan **fines de interés general**, fines a llevar a cabo por la actora, es decir a ejecutarlos, pero que en modo alguno se alude al modo o manera de su ejecución, a que los realice directa o indirectamente, hasta el punto de que puede efectuarse a través de **explotaciones económicas**, concretamente las reseñadas a efectos fiscales en la L 49/2002 art.7.”* Por lo tanto, en cuanto a la gestión del patrimonio inmobiliario llevado a cabo por la Fundación (intereses, pagarés y acciones de multinacionales) es ajustada a derecho, concretamente al acuerdo de 20-11-2003 de la CNMV, que contempla el Código de conducta de las ESL para la realización de inversiones temporales. Se estima el recurso contra esta resolución apoyándose el Tribunal en la idea de que *“ni la ley sustantiva ni la fiscal exigen que la Fundación realice de modo directo una*

²¹ Criterio adoptado por el TEAC por el que consideraba como entidad parcialmente exenta a una Fundación cuya actividad en los últimos ejercicios se limitaba a la gestión de su patrimonio mobiliario, considerando este órgano que contradecía la disposición del artículo 3.1 de la Ley 49/2002.

actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma.”

2. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL. EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

2.1. Hecho Imponible. Rentas exentas.

El hecho imponible encuentra su definición en el art. 20 de la LGT; es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal²². Las fundaciones tributan por el Impuesto de sociedades, cuyo hecho imponible viene expresado en el artículo 4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades:

“Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”

En este apartado se pretende analizar este aspecto las obligaciones tributarias que han de atender las fundaciones y las particularidades de su régimen especial. Es por este motivo que se desglosa el ámbito material de esta ley en rentas exentas y rentas sujetas al Impuesto de Sociedades.

Determina el legislador en el artículo 6 por imperativo legal la exención de las rentas derivadas de los siguientes ingresos, figuras y actos:

1. Los donativos y donaciones: los ingresos derivados han de cumplir con unos requisitos determinados en el mismo precepto legal, como ser recibidos para colaborar en los fines de la entidad (incluidas las aportaciones o donaciones en

²² Jiménez Escobar, Julio “La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados”

concepto de dotación patrimonial) en el momento de su constitución o en un momento posterior²³.

2. Las cuotas sociales: se consideran rentas exentas las cuotas satisfechas por sus asociados, colaboradores y benefactores siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta. La principal diferencia con los donativos reside en la periodicidad del pago, además de tratarse el ingreso que recibe la fundación de una cantidad invariable.
3. Subvenciones: se exceptúan aquellas orientadas a financiar la realización de actividades económicas no exentas, esto es, cuando sean destinadas a la financiación de forma permanente o a asegurar una rentabilidad mínima, o compensar rentas de otras actividades, puesto que serán consideradas rentas derivadas de estas actividades.
4. Convenios de colaboración empresarial: esta figura se corresponde con aquel convenio por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.
5. Contrato de patrocinio publicitario: aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador, y se rige por las disposiciones del contrato de difusión publicitaria en aquello no previsto por la Ley 34/1998, General de Publicidad.
6. Rentas procedentes del patrimonio de la entidad: novedad introducida por la ley objeto de estudio, pues quedaban sujetas a tributación por vía del artículo 50 de la

²³ Crespo Garrido, María “Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: Pagos publicitarios y donaciones transfronterizas desde la perspectiva de la competencia fiscal perjudicial

Ley 30/1994. Se incluyen tanto rentas procedentes del capital mobiliario (dividendos o participaciones en beneficios de otras sociedades) como las que encuentran su origen en el capital inmobiliario (alquileres).

7. Rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones por cualquier título: la inclusión de la expresión “cualquier título” también supone una novedad legislativa, pues previamente sólo quedaban exentas aquellas rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo. Incide el precepto en la exención de las obtenidas con ocasión de la disolución o liquidación de la entidad.

8. Rentas obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7 de la Ley 49/2002. Se reemplaza de esta manera el sistema anterior de exención rogada por un nuevo sistema *numerus clausus* o de lista cerrada, por lo que aquellas rentas comprendidas quedan exentas *ex lege*. Se extiende la exención a aquellas explotaciones económicas complementarias o auxiliares encaminadas a la consecución de los fines perseguidos por la fundación, incluso a las explotaciones económicas que sean de escasa relevancia, en tanto se respeten los límites establecidos en la propia norma.

9. Rentas que, conforme a ley, 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.

2.1.1. 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:

A) Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia 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:

- i. Protección de la infancia y de la juventud.
- ii. Asistencia a la tercera edad.
- iii. Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
- iv. 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.
- v. Asistencia a minorías étnicas.
- vi. Asistencia a refugiados y asilados.
- vii. Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
- viii. Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- ix. Acción social comunitaria y familiar.
- x. Asistencia a ex reclusos.
- xi. Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- xii. Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- xiii. Cooperación para el desarrollo.
- xiv. Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

B) 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.

C) Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

D) 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.

E) Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

F) Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

G) 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.

H) Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

I) Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

J) Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11.º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No se considerará cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

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

2.1.2. Resoluciones administrativas sobre las explotaciones económicas exentas.

La primera resolución que se analiza hace referencia a la mencionada lista *numerus apertus* del artículo 7.1 de la Ley 49/2002. Una Fundación suscribe un acuerdo de intenciones con una entidad bancaria bajo la pretensión de garantizar un plan de medidas sociales que dicha entidad financiera promovía y destinadas a sus clientes que pierdan su única vivienda consecuencia de un procedimiento de desahucio, en la mayoría de los casos se encontrarían en situación de exclusión social. En el acuerdo, la Fundación se compromete a servir a la entidad bancaria de los medios necesarios para lanzar y ejecutar el plan mencionado.

La cuestión que aborda el TEAC en su resolución de 20 de mayo de 2014 es si la prestación del servicio de un programa de acción social de búsqueda de empleo destinado a aquellos beneficiarios que han perdido su única vivienda y que estarían en una situación de riesgo o de exclusión social, podría encuadrarse dentro de las actividades económicas que la L 49/2002 art.7.1º considera exentas del IS. Además, esta fundación, de manera complementaria y auxiliar colaboraría en labores de comunicación pública, atendiendo a los medios de comunicación, plataformas de afectados, asociaciones de víctimas de desahucios, con la intención de promover el plan, así como gestionando los pagos que la entidad financiera pretende dar a cada beneficiario a modo de ayuda económica asistencial.

En este sentido se pronuncia el TEAC favorable pues *“en la medida en que dichas actividades tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o sean explotaciones económicas de escasa relevancia, siempre que se cumplan los límites y condiciones previstos en la L 49/2002 art.7.11º y 12º, las rentas que se puedan derivar de la prestación de estos servicios estarán asimismo exentas.”*

En otro supuesto, una entidad sin ánimo de lucro pretende implementar un programa de economatos en el que poner a disposición de los usuarios que acrediten su condición de personas necesitadas los productos previamente comprados por la entidad a un precio inferior al de mercado. El destino de las rentas derivadas de la venta de estos productos sería la compra de nuevos productos y los gastos de establecimiento y explotación propios de la misma. La entidad plantea si este plan pudiese tratarse de un supuesto contemplado en el art. 7 de la L49/2002 “asistencia a personas en riesgo de exclusión social o dificultad social”, pues como se ha mencionado esta entidad comprobaba las credenciales de cada individuo antes de permitir el acceso al economato. Es muy interesante el pronunciamiento de la DGT pues dice que “*en la medida en que supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la distribución de bienes en el mercado*” no se trataría de una actividad de asistencia social dispuesta en el art. 7, sino una compraventa de productos básicos de primera necesidad.

No obstante, continúa la resolución que como es una entidad instrumental de la Iglesia Católica “*cuya finalidad principal consiste en prestar apoyo a los más desfavorecidos, la actividad desarrollada a través de los economatos podría estar exenta como **actividad auxiliar o complementaria** de una actividad económica exenta o de la actividad encaminada a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad...*”. Por lo tanto, si se cumplen los límites cuantitativos de la ley, y en la medida que se coadyuven, faciliten o complementen la realización de actividades benéficas objeto de la entidad, quedará exenta la explotación económica.

1.2. Base imponible

En orden a determinar los elementos integrantes de la base imponible del Impuesto de Sociedades de las entidades sin fines lucrativos se incluyen en la misma de forma única las rentas no exentas que encuentren su origen en explotaciones económicas. Además, el legislador recoge en el mismo precepto que dedica a la determinación de la base imponible (artículo 8), una serie de gastos deducibles de los que gozan las entidades sin ánimo lucrativo que opten por el régimen especial contemplado en la Ley 49/2002, que son los siguientes:

- Gastos imputables exclusivamente a rentas exentas. En el caso de los gastos imputables a las explotaciones económicas no exentas, son deducibles en el porcentaje que representen del total de los ingresos de la entidad, los ingresos obtenidos en el ejercicio de estas explotaciones no exentas.
- Cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sujetas a gravamen. En cuanto a los elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.
- Cantidades que no constituyan aplicación de resultados, particularmente de los excedentes de explotaciones no resueltas.

El tipo de gravamen aplicable a la base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será del 10 por 100. Las rentas que queden exentas en virtud de la Ley 49/2002 no están sometidas a retención ni ingreso a cuenta, mediante el procedimiento de acreditación a estos efectos que se determine reglamentariamente.

En lo concerniente a la aplicación de el régimen fiscal expuesto, se contempla en el artículo 14 su carácter voluntario, pudiendo optar la entidad obligada por el régimen general de la LIS o por el régimen especial de la Ley 49/2002, en la forma y plazos previstos en la disposición reglamentaria pertinente. No obstante, apréciase que como dice este mismo artículo para que una fundación pueda aplicar el régimen especial ha de reunir los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad. El posible incumplimiento por parte de la entidad de los requisitos que recoge el artículo 3 son castigados por el legislador con el ingreso de la totalidad de las cuotas del ejercicio en el acontezca, correspondientes dichas cuotas al Impuesto de

Sociedades, tributos locales e Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2.1.1. Ejemplo cálculo base imponible de fundación acogida al régimen general de la Ley 49/2002

Imaginemos una Fundación, cuyo objeto social sea proveer de asistencia social a personas necesitadas y en riesgo de exclusión social. Para ello, realiza varias actividades:

Actividades propias de sus fines sociales: quedan exentas por definición y acorde a lo expuesto en el epígrafe.

Actividad 1: Asistencia a personas en exclusión social. Fin propio de la entidad, y además recogida en la lista taxativa de la ley, queda exenta.

Actividad 2: Fines sociales, de escasa relevancia, y al no superar sus ingresos el 20%, será una actividad económica exenta.

Actividad 3: Actividad complementaria, no queda exenta porque a pesar de ser una actividad ajena a la explotación, supone más de un 20% del total de los ingresos de la entidad.

Se le practican a la actividad retenciones y pagos a cuenta por valor de 4.000 euros. El Impuesto de Sociedades, si lo definimos desde una perspectiva reduccionista, es el resultado de multiplicar el beneficio del ejercicio por el tipo de gravamen, sin confundir los conceptos de beneficio contable y beneficio gravable. De esta forma, el beneficio a efectos impositivos recibe la denominación de base imponible y queda determinada una vez considerados ciertos factores como gastos no deducibles, criterios de imputación temporal, deducciones, etc.

INGRESOS	
Actividades de asistencia social (fin propio)	100.000 euros
Actividades sociales (escasa relevancia)	20.000 euros
Actividades complementarias	75.000 euros
Patrocinadores	40.000 euros
Subvenciones afectas a fines propios	10.000 euros
Subvenciones explotación actividad 1	1.000 euros
Subvenciones explotación actividad 3	5.000 euros
Alquiler de inmuebles	20.000 euros
Ingresos intereses de cuentas bancarias	500 euros
Beneficio venta inmovilizado afecto actividad 3 (PV 50.000)	10.000 Euros
GASTOS	
Ayudas	30.000 euros
Gastos personal	100.000 euros
Dotación del año amortización inmovilizado	10.000 euros
Suministros	20.000 euros
Gastos financieros	10.000 euros
Gastos extraordinarios	5.000 euros

Una vez determinado el beneficio contable, es decir, ingresos menos gastos, se pretende calcular el Impuesto de Sociedades, aplicando las reglas contempladas en la LIS, calculando las diferencias permanentes ente el beneficio contable y fiscal. Téngase en consideración que los gastos en los que incurra la entidad pueden ir destinados a distintas actividades, por lo que establecemos la siguiente tabla de proporciones, para dotar al supuesto de mayor semejanza a la realidad:

GASTO	FINES PROPIOS	ACTIVIDAD 1	ACTIVIDAD 2	ACTIVIDAD 3
Personal	40%	20%	10%	30%
Amortizaciones	25%	25%	50%*	
Gastos extraordinarios		100%		

*Inmovilizado de uso conjunto: 20% actividad 2 y 80% actividad 3

Por lo tanto, observados los ingresos y gastos de la fundación en el ejercicio, quedarían dispuestos de la siguiente forma:

INGRESOS	<i>Propia</i>	<i>Patrimonio</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Ing act. Propia	60.000				
Ventas/Ing. Ord			100.000 €	20.000 €	75.000 €
Otros ingresos		20.000 €	1.000 €		5.000 €
Intereses		500 €			
B ^a enajenación Inm.					10.000 €
TOTALES	60.000 €	20.500 €	101.000 €	20.000 €	90.000 €

GASTOS	<i>Propia</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Ayudas	10.000 €			
Gastos de personal	40.000 €	20.000 €	10.000 €	30.000 €
Dotación anual amort. Inm.	2.500 €	2.500 €		5.000 €
Suministros			20.000 €	
Gastos financieros			10.000 €	
Gastos extraordinarios		5.000 €		
TOTAL	52.500 €	27.500 €	45.000 €	30.000 €

En este punto se deben precisar dos aspectos:

1. Las actividades propias de sus fines sociales quedan exentas. La actividad 1 desarrolla el objeto o finalidad específica que además se incluye en la ley, por lo que queda exenta. La actividad 2, por su parte, es una explotación económica de escasa relevancia que no supera el 20% de los ingresos, por lo que también queda exenta.
2. La actividad 3 es una explotación económica complementaria, pero que no estará exenta, y aunque se trate de actividades ajenas a la explotación los ingresos que genera suponen un 25,73% del total de los ingresos (75.000€ de los 251.500€).

Además, para los suministros y gastos debemos aplicar el criterio del artículo 8.2 Ley 49/2002, deduciendo el gasto en la proporción de los ingresos de la actividad no exenta sobre el total, esto es, el 25'73%. Lo que resultaría en:

Gastos comunes	Total	Deducible	No deducible
Suministros	20.000,00 €	5.145,80 €	14.854,20 €
Gastos Financieros	10.000,00 €	2.572,90 €	7.427,10 €

En cuanto a las amortizaciones, se ha de atender al criterio expuesto en el art. 8.2 b) de la Ley 49/2002, que dispone la deducibilidad de la amortización en la proporción en que dicho inmovilizado esté afecto a la actividad no exenta. Como se imputa en un 80% a la actividad no exenta, determinamos el importe deducible en 4.000 euros (5.000*0,8). También se han de considerar las diferencias permanentes, que son gastos o ingresos que la legislación fiscal no permite imputar, por lo que tendrán que descontarse

IMPUESTO DEVENGADO/CÁLCULO DEUDA CON HACIENDA PÚBLICA

Resultado contable antes de impuestos	136.500,00 €
Rentas Exentas	Difer.Per. Neg. -211.500
a) Ingresos de la actividad propia.....	60.000
b) Rendimientos del patrimonio.....	20.500
c) Ingresos Actividad 1	101.000
d) Ingresos Actividad 2	20.000
e) Beneficios venta de inmueble (*)	10.000

Gastos no deducibles.....	Difer.Per. Pos. +151.281'3€
a) Gastos "exclusivos de la actividad propia	52.500
b) Gastos "exclusivos de la actividad 1.	27.500
c) Gastos "exclusivos de la actividad 2.	45.000
d) Gastos comunes no deducibles.....	26.281'30

Diferencias Temporales

Resultado Contable Ajustado.....	76.281,3€
x Tipo impositivo	10,00%
Cuota íntegra	7.628,13€
- Deducciones y bonificaciones	0,00€
Cuota líquida	7.628,13€

- Retenciones y Pagos a cuenta| 4.000€

Cuota diferencial| 3.628,13€

3. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL. IRPF Y TRIBUTOS LOCALES.

3.1. Las fundaciones desde la perspectiva del IRPF.

Las fundaciones son entidades sin ánimo cuyo régimen fiscal se comprende en la Ley 49/2002. No obstante, para lograr una mejor aproximación, es preciso analizar el texto desde una doble perspectiva: el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El número de deducciones de la base imponible del IRPF ha aumentado en los últimos años, fenómeno que encuentra explicación no sólo por las modificaciones que ha sufrido la ley general (esto es, la LIRPF), sino por la introducción en el ordenamiento jurídico español de leyes específicas reguladoras de incentivos fiscales, como puede ser la ley que nos ocupa. El IRPF es un tributo de carácter personal y directo, que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, las rentas de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y circunstancias personales y familiares (art. 1.1 LIRPF). Esta forma de tributación se introdujo por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico a raíz de los Pactos de Moncloa de 1977, configurado como un impuesto que gravaba todas las rentas juntas (impuesto sintético) y tras sucesivas reformas se fue pasando al tributo que grava las rentas de capital de tipo único y menor, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

3.1.1. Donaciones realizadas por personas físicas.

Las deducciones aplicables determinadas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, dependerán del momento en el que se produzcan. Si el donante fuese una persona física

y hubiese realizado la donación hasta el 31 de diciembre de 2014, tienen derecho a la deducción del 25% del valor de los bienes donados, de la cuota íntegra, calculado el valor conforme a ley. Las deducciones pueden proceder de donaciones, donativos, y aportaciones irrevocables, puros y simples, dinerarios, de bienes y derechos, así como la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación. La base de las deducciones se halla en el artículo 18 de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre siendo, a modo de ejemplo, su importe.

El sistema fijado para el ejercicio 2015 se asemeja bastante al que establece la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, para mecenazgo. Hasta 150 euros se permite la deducción del 50% de la cantidad o valor de los bienes o derechos, de la cuota íntegra. Si la donación supera los 150 euros dará derecho a la deducción de un 27,5%, y si se tratase de donaciones plurianuales en las que el donante ya hubiese aportado el mismo o superior valor en los ejercicios 2013 y 2014, el porcentaje de la deducción sobre la cuota íntegra ascenderá al 32,5%.

A partir de 2016, los contribuyentes tendrán derecho a la deducción del 75% los primeros 150 euros, cuando se superen el porcentaje será el 30%, y en el caso de las donaciones plurianuales siempre que en los dos ejercicios previos se haya donado a la misma entidad un importe o valor equivalente o superior se permite aplicar la deducción del 35% del mismo. La base de esta deducción, si fuese donación dineraria, no podría superar el 10% de la base liquidable, no pudiendo el contribuyente aplicar la deducción por el exceso.

3.1.2. Deducciones autonómicas.

La actual configuración del sistema de financiación de régimen común de las Comunidades Autónomas y ciudades con estatuto de autonomía otorga competencias a las mismas en materia tributaria, concretamente en el tema que nos ocupa, la cuota cedida del IRPF. La Ley 22/2009 de 22 de diciembre por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, establece nuevas competencias normativas

que serán aplicables a partir del 1 de enero del 2011. Las competencias normativas de las CCAA en el IRPF²⁴ (art.46 Ley 22/2009) se extienden a:

- i. regular la escala autonómica aplicable a la base liquidable general, que deberá ser progresiva
- ii. aprobar el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, estableciendo incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad, con el límite del 10 por ciento para cada una de las cuantías (no todas las CCAA han hecho uso de esta posibilidad)
- iii. aprobar deducciones por: a) circunstancias personales y familiares; b) inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan directa o indirectamente una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta; y c) subvenciones o ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

De acuerdo con dicha ley, todas las CCAA menos País Vasco y Navarra han aprobado determinadas reducciones sobre la parte autonómica de la cuota íntegra, aplicables respectivamente a aquellos contribuyentes que ostenten la consideración de residentes en el territorio de cada una de dichas Comunidades Autónomas²⁵. En consecuencia, el requisito esencial para su aplicación es que el contribuyente tenga su residencia habitual en el territorio autonómico correspondiente. Sin perjuicio esto de las especialidades de las Comunidades Forales del País Vasco y Navarra no adscritas al régimen común descrito, por lo que este tributo se aplica a todo el territorio nacional exceptuando estas dos comunidades autónomas. Los porcentajes recogidos en estas legislaciones autonómicas actúan de forma acumulativa sobre los generales, pese a contar

²⁴ Dir. Dr. Cabra de Luna “La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo”, PwC, págs. 215-217

²⁵ AET: Complimentación IRPF, Deducciones Autonómicas

con los mismos límites de la deducción contemplados en la normativa estatal, esto es, el 10% de la base liquidable del contribuyente. En la actualidad, hay vigentes más de 200 deducciones autonómicas del IRPF recogidas en la legislación autonómica, en 15 CCAA²⁶.

En lo que aquí nos concierne, en cuanto a fundaciones y actividades de mecenazgo, podemos hacer mención a título de ejemplo de tres preceptos autonómicos y sus consecuencias:

1. En la CAM, los arts. 9 y 18.3 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre²⁷. La cuantía y los requisitos para la aplicación de la deducción para fundaciones en este caso sería el 15 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid que persigan fines culturales, asistenciales, educativos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos. En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.
2. En la Región de Murcia, en el artículo dos del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.²⁸ La cuantía y requisitos exigidos por esta norma son:
“El 30 por 100 de las cantidades donadas a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, a entidades institucionales dependientes de la misma y a Fundaciones que tengan como fines primordiales el desarrollo de actuaciones de protección del patrimonio histórico de la Región de Murcia y que tengan

²⁶ Siguiendo la línea del “Libro Electrónico de Tributación Autonómica”

²⁷ Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. Publicado en el BOCM núm. 255, de 25 de octubre de 2010.

²⁸ Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. Publicado en el BORM núm. 24, de 31 de enero de 2010

administrativamente reconocida tal condición mediante resolución expresa de la Dirección General de Tributos de la Región de Murcia.” La base máxima de esta deducción es el resultado de restar al 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente o, en su caso, de la unidad familiar, la base de las deducciones estatales por donativos. No obstante, esta deducción autonómica es incompatible con la deducción de donativos a esas mismas fundaciones reguladas en la normativa estatal del IRPF. Se deja por lo tanto al arbitrio del contribuyente la elección entre optar por aplicar sobre el importe del donativo la deducción general o la autonómica, pero en ningún caso ambas.

3.2. Tributos Locales.

Los tributos locales encuentran su regulación en el ordenamiento jurídico español en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL), dictada al amparo del artículo 133.1 de la Constitución Española. Destaca el I.B.I. que es un tributo directo de carácter real, su hecho imponible consiste en la propiedad de los bienes inmuebles independientemente de su naturaleza (rústica o urbana) que se hallen en el término municipal, o la titularidad de un derecho real de usufructo o superficie, así como una concesión administrativa sobre esos bienes o los servicios públicos a los que están afectados, gravando el valor de los inmuebles²⁹.

En este sentido, el artículo 15 de la Ley 49/2002 recoge la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.” Obsérvese que no se refiere el legislador a los bienes parcialmente afectos a las explotaciones económicas no exentas. El I.B.I. es un tributo directo de carácter real, su hecho imponible consiste en la propiedad de los bienes inmuebles independientemente de su naturaleza (rústica o urbana) que se hallen en el término municipal, o la titularidad

²⁹ Arts. 60 y 61 del RD 2/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Publicado en el BOE el 3 de marzo de 2004.

de un derecho real de usufructo o superficie, así como una concesión administrativa sobre esos bienes o los servicios públicos a los que están afectados, gravando el valor de los inmuebles.

Las entidades sin fines lucrativos también están exentas del Impuesto de Actividades Económicas por las explotaciones económicas enumeradas en el artículo 7 enunciadas previamente. Además, se les exime a estas entidades del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

3.2.1. El I.B.I. y la excepcional situación de las fundaciones de la Iglesia Católica

La Iglesia Católica presenta una situación excepcional en lo que a tributación por el I.B.I. se refiere. Esta afirmación se debe a lo dispuesto en el tronco normativo de las relaciones entre Iglesia Católica y el Estado español, esto es, el Acuerdo sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979. La letra A) del artículo IV, en su apartado primero dispone que La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y casas tendrán derecho a la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana, enumerando acto seguido una serie de inmuebles que gozan de la misma.

El artículo V de este mismo texto extiende a 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, el 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. Posteriormente, se equiparan por el legislador en la O.M. de 29 de julio de 1983 las entidades del artículo V con las del artículo IV en los beneficios fiscales que obtengan, abordando en el texto las dudas que habían surgido jurisprudencialmente.

En pos de lograr una mayor seguridad jurídica, en el artículo 62.1 del R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se reconoce expresamente la exención de los siguientes inmuebles:

c) Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución.

e) Los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, a condición de reciprocidad, los de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales.

Continúa el artículo 62.2 del RD 2/2004 eximiendo previa solicitud:

a) Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada. Esta exención deberá ser compensada por la Administración competente.

b) Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley.

De especial importancia, por cubrir la materia objeto de estudio, son las fundaciones de la Iglesia Católica, y en relación con lo expuesto *supra*, son de resaltar las disposiciones adicionales 6ª, 8ª y 9ª de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades con fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que extienden a las fundaciones religiosas los beneficios fiscales contemplados en el artículo 15.1 de la misma, relativo a la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), con la única

excepción de los afectos a explotaciones económicas exentas del Impuesto de Sociedades³⁰, *las cuales podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley*”.

Es en este punto de recibo mencionar que se ha generado una fuerte polémica de gran actualidad, en relación con la exención del pago del I.B.I. a todos los inmuebles de la Iglesia Católica, pues el actual gobierno de coalición PSOE-Podemos, concretamente la Vicepresidenta Carmen Calvo se comprometió públicamente a “garantizar la mejor disposición de la Iglesia para pagar el I.B.I.”. El Tribunal Constitucional ya se pronunció en 2013 en este sentido consecuencia del recurso de inconstitucionalidad presentado por el Gobierno contra la iniciativa parlamentaria Navarra que obligaba a la Iglesia Católica a tributar por aquellos bienes no destinados al culto. El Constitucional declara inconstitucional y nula la disposición contemplada en el apartado 7o del artículo único de la Ley Foral 10/2013, de 12 de marzo, de modificación de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

CAPÍTULO V. ACTIVIDADES DE MECENAZGO

1. CONCEPTO Y REGULACIÓN

Si se atiende a la definición contemplada en el Diccionario de la Real Academia Española mecenazgo es “la protección o ayuda dispensadas a una actividad cultural, artística o científica”. Se trata de una colaboración desinteresada por parte del mecenas, que actúa movido por el altruismo y fruto de su compromiso social, precisa el Ministerio de Cultura y Deporte.

³⁰ Torres Gutiérrez, Alejandro “*Haciendas Locales y Patrimonio Histórico Cultural: Régimen Fiscal de las Entidades Religiosas en el I.B.I.*” Dykinson, pp. 253-285

A efectos fiscales, las actividades de mecenazgo se regulan en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo. En esta ley entiende el legislador el mecenazgo en el artículo primero como “la participación privada en la realización de actividades de interés general”. Dedicó el legislador el TÍTULO III de la Ley 49/2002 a la regulación de los incentivos fiscales en esta materia. Se estipula así en el artículo 22 la previsión de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado pueda establecer una serie de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el artículo 1, y de las entidades del artículo 16.

2. RÉGIMEN LEGAL DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO.

2.1. Entidades beneficiarias.

Los incentivos previstos al mecenazgo en la Ley 49/2002 son aplicables a las donaciones, donativos y aportaciones que cumplan los requisitos del Título III, especialmente los del artículo 17, y sólo benefician a las siguientes entidades:

- Las entidades sin ánimo de lucro del Título II.
- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- Universidades públicas y colegios mayores adscritos.
- El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

En relación con la capacidad o requisitos en la consideración de una entidad como beneficiaria de el régimen fiscal contemplado en la Ley 49/2002, en pos de lograr una

aproximación más práctica a este artículo, se comenta a continuación la consulta vinculante de la DGT con número V0984-05. Se plantea por un consorcio (ente público de carácter asociativo) sin ánimo de lucro con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar. Está integrado por la Generalitat de Catalunya, el Ayuntamiento de Lleida, la Diputación de Lleida, el Consell Comarcal del Segriá y el Obispado de Lleida, en 2005, la cuestión de si les resultaría de aplicación este régimen y la posibilidad de obtener certificados al objeto de acreditar la exclusión de la obligación de retener respecto de las posibles rentas obtenidas.

En su contestación, el organismo público hace alusión al precepto del artículo 7 del TRLIS, que dice que serán sujetos pasivos de este impuesto, siempre que tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles. El artículo 9.2 del TRLIS, establece además que estarán parcialmente exentas del impuesto, en los términos previstos en el título II 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 las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título. En dicho título y como se expuso en el epígrafe del régimen jurídico de fundaciones, se recogen las entidades consideradas sin fines lucrativos a efectos de la Ley 49/2002, concretamente en el artículo 2 y cuando se cumplan los requisitos del artículo 3.

En este sentido, considera la DGT *“la entidad consultante no tiene la forma jurídica de fundación ni de ninguna de las entidades enumeradas en el artículo 2 de la Ley 49/2002. Se trata de un ente de carácter asociativo sin ánimo de lucro.”* Viene a decir que ni estando integrado en la exención del IS, como el caso de una Comunidad Autónoma, por entidades locales y por un ente al que sí resulta de aplicación el régimen de la Ley 49/2002, *no se adecua al ámbito objetivo de aplicación de esta Ley, contemplado de forma taxativa en el señalado artículo 2.* No obstante, la resolución va más allá, proporcionando una solución al régimen que será de aplicación a este consorcio, que es el previsto en el capítulo XV del título VII del TRLIS, esto es, el régimen de entidades parcialmente exentas del Impuesto de Sociedades, pero no el previsto en la Ley 49/2002.

2.2. Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones.

Las donaciones, donativos o aportaciones han de realizarse en alguna de las formas del artículo 16 de la Ley 49/2002. La cuantía de la base de las deducciones ha de determinarse atendiendo al artículo 17, y dependerá de si la forma o naturaleza de los donativos, donaciones o aportaciones, teniendo como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

. Por ejemplo, si el donativo tiene carácter monetario, la base de la deducción será su importe. Una vez determinada la base, se atiende a la deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues los contribuyentes tienen derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, con arreglo a la siguiente escala:

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	75
Resto base de deducción	30

En lo referente al Impuesto de Sociedades, los sujetos pasivos tienen derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en la Ley del Impuesto de Sociedades, el 35% de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Tanto para Impuesto de Sociedades como para IRPF la ley prevé que el contribuyente que destine durante dos años consecutivos una cantidad igual o superior a la del año anterior, reciba un tratamiento fiscal especial aumentando el porcentaje de reducción en 5 puntos porcentuales, pudiendo aplicar los sujetos pasivos un 40% y 35%, respectivamente.

En relación con las donaciones y aportaciones al mecenazgo, se considera ilustrativo traer a colación una consulta realizada por una fundación del sector público estatal que tiene por fin general “promover el conocimiento y difusión del software basado en fuentes abiertas de la Administración y en los diferentes sectores de actividad (Universidad, Industria, etc.)”. Se plantea a la DGT si las donaciones que se realizan a la fundación

consultante en cumplimiento de sus fines se consideran actividades prioritarias de mecenazgo, con arreglo a los preceptos del art. 22 de la Ley 49/2002, y de la disposición adicional decimocuarta de la misma.

En su contestación el organismo para responder esta cuestión hace referencia como es habitual a la previa consideración del cumplimiento de los requisitos necesarios del artículo 3 para la posible adopción del régimen contemplado en la Ley 49/2002. La fundación consultante, regulada en el Cap. IX de la LF, e ha acogido al régimen de la Ley 49/2002, por lo que entiende el órgano consultado que cumple todos los requisitos por lo que tendrá también la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25 de la Ley 49/2002, siendo de aplicación el régimen fiscal del capítulo II del título III de la Ley 49/2002 a los donativos, donaciones, y aportaciones irrevocables, puros y simples que reciba. Alude también al artículo 22 de esta ley, sobre las actividades prioritarias de mecenazgo y concretamente la materia cuyo estudio nos atañe en este apartado, y la disposición adicional decimocuarta en la que se recogen una serie de actividades prioritarias de mecenazgo, concretamente la del apartado 5º por ser de especial relevancia en este supuesto:

“5.ª Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información, y en particular aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.”

No obstante, y sin perjuicio de lo expuesto, se pronuncia contraria la DGT contraria a su consideración como actividades prioritarias de mecenazgo por varias razones, pese a ser una FSE con fin general en promover el conocimiento y la difusión de software basado en fuentes abiertas de la Admón., no lo tiene por suficiente para que sean enmarcadas todas las actividades de esta fundación dentro de este apartado 5º. Sólo tendrán la consideración de actividad prioritaria de mecenazgo *“los proyectos y actuaciones de promoción de la Sociedad de la Información, y en particular aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.”* Además, remite a la referencia en esta línea del RD 1270/2003 que desarrolla en materia de aplicación el texto de la Ley 49/2002, al que la FSE se remite en su consulta.

CAPÍTULO VI. BENEFICIO FISCAL, SU RELACIÓN PORCENTUAL. DIVIDENDOS.

En este último epígrafe se pretende dar luz a lo expuesto en el trabajo, mediante un ejemplo práctico en el que se comparará la tributación reservada a una fundación con participación en una Sociedad Anónima (en adelante SA) con la correspondiente a otra SA sin quedar participada por una ESL. De esta forma, se plasmará la diferencia real sobre las cuentas de ambas sociedades en aras de lograr una mejor aproximación práctica a uno de los principales beneficios fiscales que gozan las fundaciones.

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Se recuerda por conexión con este epígrafe el ya comentado art. 2 de la LF, que estipula que las fundaciones son las 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. La principal distinción entre la fundación y la figura de la sociedad mercantil reside en que la primera no persigue como fin primordial la obtención de un lucro para satisfacción de sus socios³¹.

En cuanto a los límites que tiene una fundación en cuanto al desarrollo de actividades económicas mercantiles, solo encontramos dos límites relativos contemplados en la Ley 49/2002 y la Ley 50/2002. El primer límite lo encontramos en el artículo 7 de la Ley 49/2002, sobre explotaciones económicas exentas del Impuesto de Sociedades, y más concretamente en el apartado 11º, que citamos por su especial

³¹ García Novoa, César. “La conveniencia de una jurisdicción especializada en materia tributaria” Nueva Fiscalidad, Número 3-2019

relevancia al caso: “Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad”. Además, el artículo 24 de la LF añade el límite del respeto a la competencia leal con la siguiente literalidad: 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”

1.1. Las Fundaciones en las sociedades mercantiles. Especial referencia a los grupos de sociedades.

En otro orden de cosas, las fundaciones españolas pueden intervenir en cualquier actividad económica, de forma indirecta, a través de su participación en sociedades, sin que la actividad empresarial deba estar relacionada con los fines de la Fundación, con la única limitación de que no se responda personalmente por las deudas sociales³². La legalidad de la integración de una fundación en un grupo de sociedades es de facto expresamente reconocida en la normativa aplicable a la contabilidad consolidada de los grupos en cuya cabeza se encuentre una fundación, lo que quiere decir que no existe impedimento legal alguno para que una fundación incluso lidere un grupo de empresas.³³

Ejemplificando lo expuesto, dentro de las grandes multinacionales españolas pueden venir a la cabeza del lector sonados ejemplos de fundaciones pertenecientes a las

³² Expósito, A. J. L. (2018). La presencia de las fundaciones en los grupos de empresas grandes. *eXtoikos*, (21), 29-32.

³³ Alfaro, Jesús. en “*La fundación como persona jurídica*”, blog “Almacén de Derecho”, 7 de julio de 2015

mismas y cuya publicidad esté a la orden del día. el caso de “Mapfre, S.A.” cuyo accionista de control es la “Fundación Mapfre” que cuenta con el 67% de los derechos de voto de la referida mercantil. No menos relevante es el ejemplo de “El Corte Inglés, S.A.”, mercantil en la que la “Fundación Ramón Areces” tiene una participación significativa en su capital cercana al 40%, y que, recientemente, ha cobrado actualidad debido a las tensiones vividas entre los accionistas de la citada mercantil en torno a la sustitución de su presidente. Incluso ha venido el legislador a regular las fundaciones bancarias, figura de nueva creación en nuestro ordenamiento por la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias. En el plano internacional se encuentran casos como Heineken, Carlsberg o Ikea, donde los grupos son controlados plenamente por las fundaciones, debido a una mayor laxitud normativa.

2. RELACIONES PORCENTUALES. DIFERENCIA EN LA TRIBUTACIÓN.

Una vez considerados los factores limitativos impuestos por la normativa estatal, se pretende ilustrar la relación porcentual o la ejemplificación práctica de la tributación de las fundaciones, y su beneficio fiscal a la hora de liquidar el tributo. Es pertinente recordar en este punto que los sujetos pasivos del IS según el art. 7 de la LIS son sujetos pasivos del IS las sociedades mercantiles y las fundaciones, es decir, cualquier personalidad jurídica excepto las sociedades civiles. El tipo de gravamen general de este impuesto se recoge en el artículo 29 de este texto, y es el 25%.

2.1. Reparto de dividendos.

Imagínese una Sociedad Anónima (X), que se dedica a la venta online de parafernalia, con un resultado contable antes de impuestos de 10.000.000 de euros, esto es, sin deducciones de ningún tipo. Si se aplica el régimen general del 25%, y al no haber amortizaciones, provisiones, o en general, cualquier pretexto permitido por la ley para su deducción de la base imponible, tendrá que aplicar a la base imponible hipotética de 10.000.000 euros el tipo general del 25%, debiendo liquidar 2.500.000€.

Los dividendos distribuidos por una sociedad proceden, normalmente, de beneficios obtenidos por la misma en el ejercicio de su actividad o a lo largo del tiempo, que se han incorporado a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y en consecuencia han tributado en la entidad que distribuye el dividendo³⁴.

Imagínese ahora que la S.A. que venimos refiriendo distribuye dividendos a razón de 0,5 euros la acción y tiene en circulación 10.000.000 de títulos o acciones. Esta sociedad tiene dos socios mayoritarios, una fundación con una participación cercana al 40%, y una S.A. que participa también en un 40% se la S.A. X.

-Si los dividendos se reparten en el plazo inferior a un año desde que se entró a participar por la fundación en S.A. X y el valor de su inversión es menor a los 20 millones de euros, tiene que tributar la Fundación por el tipo de gravamen del 10% de los 4 millones de acciones que tiene en su haber, por un dividendo de 0,5 euros, esto es, el 10% de 2.000.000 de euros, por lo que tendría que pagar 200.000€

-En el mismo supuesto de que el otro socio mayoritaria entre a participar en el mismo momento que la Fundación, adquiera el mismo número de acciones y se distribuya dividendo antes de que transcurra el año, tendrá que aplicar en este caso el tipo general del 25%. Debería abonar así el socio de SA con personalidad jurídica de sociedad mercantil (SA también) 500.000 euros.

-Por lo tanto, existe una considerable diferencia entre los dos socios de la S.A. X en la cantidad a tributar, debiendo abonar la fundación, dueña del 40% del capital social, por el reparto de dividendos, 200.000 euros, y el otro socio con igual porcentaje sobre el capital social, más del doble de esta cantidad (500.000 euros).

En función de lo expuesto, se aprecia una notable diferencia de tributación entre la fundación y el otro socio en la S.A. X, debida al especial régimen de exención de la Ley 49/2002 que venimos comentando en este trabajo. La principal consecuencia directa de esta circunstancia es el importante ahorro fiscal que obtienen las fundaciones que participan en sociedades de capital, a diferencia del resto de socios. Este ahorro fiscal,

³⁴ Rojí Chandro, Luis Alfonso. “Exención por dividendos recibidos” pp. 3-5

que en nuestro ejemplo asciende a 300.000€, se transforma en la práctica en una doble oportunidad:

1. Primero, la fundación puede disfrutar de un mayor crecimiento económico derivado de la menor carga fiscal, recibiendo rendimientos de capital mobiliario como los dividendos a menor coste que pueden ser directamente reinvertidos en los fines propios de la fundación. De forma simultánea, si la fundación perteneciese a un grupo empresarial o a la propia sociedad, encontraría en la participación en la sociedad una oportunidad de consolidar y dotar de musculatura a su estructura financiera, permitiendo un mayor acceso a líneas de crédito, o generando liquidez inmediata, revirtiendo todo esto finalmente en el interés general.
2. Para el caso de que la fundación reinvierta el ahorro, generado por la menor carga fiscal, en la sociedad participada o incluso en el otro socio, por ejemplo, concediéndoles un préstamo a un bajo tipo de interés. Encontraría aquí la sociedad una fuente de liquidez inmediata, con el correspondiente abaratamiento de costes financieros, y pudiendo beneficiarse de una mejor capacidad para competir en el mercado.

CAPÍTULO VIII. CONCLUSIONES

En este apartado final se extraen una serie de reflexiones particulares en base a lo estudiado y expuesto en el presente trabajo:

En primer lugar, el régimen contenido en la Ley 49/2002, parece bastante asimilado después de 18 años, pudiendo encontrar el empresario en el mismo herramientas para desarrollar su planificación fiscal en la extendida figura fundacional. No obstante, si nos atenemos a la finalidad esencial del legislador, residente como se ha expuesto en la persecución del interés general, cabe cuestionarse si no se estaría desvirtuando la intencionalidad de éste al permitir a las fundaciones participar en empresas sin limitación, incluso reunir sin límite acciones de una Sociedad Anónima, cuando la finalidad esencial de estas otras figuras (sociedades de capital) es perseguir el lucro. A mi modo de ver, si se permite la participación de una fundación en grupos grandes de empresas (véase Capítulo VII), incluso en una posición de liderazgo o dominio del grupo, aparece un claro potencial conflicto de intereses entre el interés general que por imperativo legal ha de perseguir una fundación, y el interés del grupo o empresa, que casi siempre será de distinta naturaleza.

De otra parte, respecto al patrocinio y el mecenazgo, la cuestión más destacable que se ha dilucidado en este estudio es la posibilidad de incentivar grandes donaciones de personas físicas. Se aprecia un enfoque de la propia doctrina y jurisprudencia en las entidades que trata el texto referido, y no tanto así con los mecenas. En cuanto a las donaciones de servicios personales como el voluntariado, o incluso servicios empresariales, de innegable actualidad en nuestra sociedad, no encuentran regulación alguna en esta materia, pese a su potencial. Es en ese sentido donde más se aprecia una posible deficiencia legislativa, si se compara el sorprendente ahorro fiscal que puede lograr una sociedad de capital participada por una fundación, y el escaso incentivo que encuentra el particular que pretende contribuir a cualquier actividad de mecenazgo e interés. Se aprecia un desequilibrio notable entre el posible ahorro fiscal del mecenas y la

sociedad, favoreciendo una vez más la legislación tributaria a la persona jurídica en detrimento de la persona física.

Por último, se alude a la perspectiva internacional en materia tributaria y especialmente en el marco de algunos países miembros de la Unión Europea, por varias razones. La razón principal de buscar en la legislación extranjera nuevas medidas o soluciones latentes en nuestras figuras legislativas, es que son varios países, referentes en otros aspectos como los económicos o sociales, los que ya han aprobado normas en este sentido. De hecho, se puede afirmar que hay ciertos países con un régimen fiscal más avanzado en materia de fundaciones que el nuestro, y sería tal vez de gran ayuda estudiarlos para dilucidar de qué forma afecta a la creación o al desarrollo del modelo fundacional, tan necesario en la sociedad que vivimos. Considero de interés, por lo tanto, analizar qué facilidades o limitaciones sería posible trasladar a nuestro ordenamiento jurídico bajo la premisa de dotar tanto a las fundaciones como a las actividades de mecenazgo e interés españolas de una mayor suficiencia y potencial.

BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación

Constitución Española (BOE de 29 de diciembre de 1978)

Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local. Publicada en el BOE el 3 de abril de 1985.

Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Publicada en el BOE núm. 282, el de 25 de noviembre de 1994.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Publicada en el BOE el 24 de diciembre de 2002.

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones. Publicada en el BOE el 27 de diciembre de 2002.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Publicada en el BOE el 9 de marzo de 2004.

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. Publicada en el BOE el 29 de noviembre de 2006.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. Publicada en el BOE el 17 de junio de 2010.

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Publicada en el BOE el 2 de octubre de 2015.

2. Jurisprudencia

Consultas núm. V0618/2005 (NFC020763), a la Dirección General de Tributos, sobre la persecución del interés general.

Consulta núm. V0062/2006 (NFC021776), a la Dirección General de Tributos, sobre la persecución del interés general.

Resolución de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3669/2010), de la Dirección General de Tributos, sobre la persecución del interés general acorde al artículo 3.1 Ley de Fundaciones.

Resolución TEAC de 20 de mayo de 2014, sobre si la prestación del servicio de un programa de acción social de búsqueda de empleo destinado a aquellos beneficiarios que han perdido su única vivienda y que estarían en una situación de riesgo o de exclusión social, podría encuadrarse dentro de las actividades económicas que la L 49/2002 art.7.1º considera exentas del IS.

Consulta número V0984-05, a la Dirección General de Tributos, sobre la aplicabilidad del régimen de la Ley 49/2002 a un consorcio con entidades públicas.

3. Obras doctrinales

Alfaro, Jesús. “*La fundación como persona jurídica*”, blog “Almacén de Derecho”, 7 de julio de 2015.

Alli Turrillas, Juan-Cruz. “*Fundaciones y Derecho administrativo*”, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2010. Pp. 301-304.

Arias Abellán, María Dolores. “*La responsabilidad social empresarial y las fundaciones: una perspectiva jurídico-tributaria*”, Nueva Fiscalidad, núm. 6-2010, pp. 17-25.

Blázquez Lidoy, Alejandro & Martín Dégano, Isidoro. “*Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002, de incentivos al mecenazgo.*” Crónica tributaria, núm. 145/2012. Pp. 10-30.

Crespo Garrido, María. “*Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: Pagos publicitarios y donaciones transfronterizas desde la perspectiva de la competencia fiscal perjudicial*” Nueva Fiscalidad, Número 2, Abril-Junio 2019, pp. 151-189.

De Las Heras, Roque, “*Guía Fiscal 2019: Tema 5, el Impuesto de Sociedades*”, CEF.

Dr. Cabra de Luna, M.A. “*La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo*”, PwC, Grupo Editorial Cinca S.A., pp. 215-217.

González, F. M. (2006). La ausencia de ánimo de lucro y la reversión de los bienes fundacionales a la extinción de la fundación. *Derecho privado y Constitución*, (20), 255-281.

Jiménez Escobar, Julio. “*La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados*”, CIRIEC, pp. 252-262.

Libro Electrónico de Tributación Autonómica, Ministerio de Hacienda. Cap. I “*Líneas de actuación de las CCAA en tributos cedidos y tributos propios.*” Cap. IV “*Resumen de medidas vigentes en tributos cedidos*”.

López Expósito, Antonio J. “*La presencia de las fundaciones en los grupos de empresas grandes*”

Márquez Sillero, C. “*La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*” La Ley, Grupo Wolters Kluwers, 2007, pp. 180-220.

Martín Dégano, Isidoro “*Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales*” RCyT. CEF, núm. 375, junio 2014, pp. 108-109.

Martín Dégano, Isidoro, “*Fiscalidad del mecenazgo: El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo*” Fundación Impuestos y Competitividad, PwC Tax & Legal services. Pp. 123-146.

Orejas Casas, José A. “*Fundaciones, fines y buen gobierno*”. Valladolid, abril de 2019.

Palomar, Alberto & Fuertes, Javier. “*Práctico Contencioso-Administrativo: Administración General del Estado*”

Pedreira Menéndez, José. “*Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*”, Valladolid: Lex Nova, 1999. Pp: 69-72

Torres Gutiérrez, Alejandro “*Haciendas Locales y Patrimonio Histórico Cultural: Régimen Fiscal de las Entidades Religiosas en el I.B.I.*” Dykinson, pp. 253-285.

Rojí Chandro, Luis Alfonso. “*Exención por dividendos recibidos*” pp. 3-5

4. Recursos de internet

Crespo Garrido, Marta. (2019). “**Fiscalidad** de las entidades sin ánimo de lucro: Pagos publicitarios y donaciones transfronterizas desde la perspectiva de la competencia fiscal perjudicial” Nueva Fiscalidad, Núm. 2-2019.

https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:ES+content_type:4/nueva+fiscalidad+abril+2019/WW/vid/810997489

Fernández de Soto, Luisa. (2016) “Practicum fiscal. Teoría, práctica, fórmulas y esquemas”. Pp. 469-522.

<https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:ES/fundaciones+nueva+fiscalidad/p2/WW/vid/663069309>